



UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO

Isenções no Âmbito dos Impostos Especiais de Consumo:
As Isenções de ISP

Mafalda Contreiras dos Santos

Dissertação
Mestrado em Direito e Economia
2016



UNIVERSIDADE DE LISBOA
FACULDADE DE DIREITO

Isenções no Âmbito dos Impostos Especiais de Consumo:
As Isenções de ISP

Mafalda Contreiras dos Santos

Dissertação com vista à obtenção de grau de Mestre em Direito orientada
pela Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Mestrado em Direito e Economia

2016

Declaração de originalidade

Tenho consciência de que a cópia ou o plágio, além de poderem gerar responsabilidade civil, criminal e disciplinar, bem como reprovação ou a retirada do grau, constituem uma grave violação da ética acadêmica.

Nesta base, declaro por minha honra que a presente dissertação é original, que a elaborei especialmente para este fim e que identifico devidamente todos os contributos de outros autores, bem como os contributos significativos de outras obras publicadas da minha autoria.

Agradecimentos

Uma primeira palavra de agradecimento para a Professora Doutora Paula Rosado Pereira, pela sua disponibilidade, orientação e conselhos oferecidos durante a elaboração deste trabalho. As imperfeições são da minha inteira responsabilidade, no entanto, sem o seu contributo, esta dissertação seria certamente diferente.

Não posso também deixar de agradecer os ensinamentos, troca de ideias e experiências, tal como o empréstimo de livros, que amigos e colegas se dispuseram a realizar, para que este trabalho chegasse a bom porto.

Uma dissertação de Mestrado ocupa-nos a mente, o tempo, o espaço. Ao longo de meses e meses torna-se nossa companheira, surgindo em todas as ocasiões. Assim, o prazer pelo estudo e pela descoberta que tem implícito surge necessariamente acompanhado de um sabor agri-doce pelos momentos roubados à família e aos amigos. A estes e em especial à minha família, não posso deixar de agradecer todo o incentivo e apoio que sempre me fizeram sentir no decurso desta etapa da minha vida.

Resumo

A presente dissertação insere-se na temática dos impostos especiais de consumo e versa especificamente as isenções previstas na legislação nacional no que respeita ao imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos, normalmente designado por ISP.

Os impostos especiais de consumo têm sido reconhecidos como uma interessante forma de tributação, já que apesar de constituírem uma importante fonte de receita, geram habitualmente pouca oposição dos contribuintes. Acresce que, sobretudo nos últimos anos do século XX, começaram a ser também entendidos, por um lado, como uma forma de influenciar as escolhas dos consumidores e, por outro, como permitindo à coletividade obter uma compensação pelas externalidades negativas que resultam de certos consumos, nomeadamente a nível do ambiente e saúde pública. Entre os produtos que geram externalidades negativas encontram-se os produtos petrolíferos e energéticos utilizados como carburante ou combustível.

Em termos estruturais, este trabalho encontra-se dividido em três partes. A primeira parte apresenta-se mais descritiva, na medida em que contém um enquadramento genérico dos impostos especiais de consumo, com a necessária referência aos conceitos relacionados com a incidência objetiva e subjetiva, facto gerador e exigibilidade e circulação em regime de suspensão. Pela sua importância, face aos reflexos que veio a produzir na legislação nacional, não poderíamos esquecer o processo de harmonização comunitária a que estiveram sujeitos os impostos especiais de consumo. Por seu lado, na segunda parte, são abordadas concretamente as questões relacionadas com as isenções de ISP. Começando por uma breve análise ao conceito de isenção e possíveis classificações, surge de seguida a referência ao princípio da equivalência e em que medida o mesmo tem plena aplicação no campo dos impostos especiais de consumo. Dadas as suas implicações, analisaremos também em que medida as isenções constituem efetivos benefícios fiscais e o que significa estarem dependentes de reconhecimento prévio, seguindo-se a análise das várias isenções ISP, relativamente às quais procuraremos salientar os aspetos legais mais pertinentes. Por fim, surgem as nossas conclusões.

Palavras-chave: Impostos Especiais de Consumo, ISP, isenção, benefício fiscal, princípio da equivalência.

Abstract

This dissertation takes its course within the subject of Excise Duties, and more specifically, it intends to study the exemptions set out in national legislation in what regards excise duties on energy products and electricity.

Excise duties have been recognized as an interesting form of taxation, since although they are an important source of income, usually generate little opposition from taxpayers. Moreover, especially in the last years of the twentieth century, excise duties began to be perceived, on the one hand, as a way to influence consumer choices and, secondly, as enabling the community to obtain compensation for the external costs resulting from certain consumption choices, in particular on the environment and public health. Included among the group of products that generate external costs, we find both oil and energy products used as motor fuel or eating purposes.

Structurally, this work is divided into two main blocks, which are followed by a third one that reflects our conclusions. The first part was designed to be more descriptive, since it contains a general framework of excise duties, with the necessary reference to legal concepts related with excise goods and persons liable for the payment of excise duties, as well as chargeability and duty suspension arrangement. Because of its importance, given the consequences that it came to produce in national law, we could not forget the EU harmonization process of excise duties.

The second part specifically addresses issues related to the exemptions on excise tax on energy products and electricity. Starting with a brief analysis of what should be considered an exemption and its possible classifications, it is also important to make a reference to the benefit principle and to what extent it has full implementation in the field of excise duties. Given its implications, we will also analyze if exemptions laid down in our legislation are effective tax benefits and what means to be dependent on prior recognition. These considerations are completed by the analysis of the various exemptions on excise tax on energy products and electricity, seeking to highlight the most relevant legal aspects. Finally we present our conclusions.

Key words: Excise Duties, Excise Tax on Energy Products and Electricity, exemption, tax benefit, benefit principle.

*«No poder de tributar se contém o poder de
eximir, como o verso e reverso de uma
medalha.»*

José Souto Maior Borges
in Teoria Geral da Isenção Tributária

Índice

Introdução	5
Parte I – Aspetos Gerais	
1. Enquadramento dos Impostos Especiais de Consumo	
1.1 Breve nota histórica e terminológica	7
1.2 Noções Gerais	9
2. Harmonização Comunitária	
2.1 O processo de harmonização	11
2.2 Relação com o Direito Comunitário e o Direito Aduaneiro	14
3. Aspetos Gerais do Regime dos Impostos Especiais de Consumo	
3.1 O CIEC	17
3.2 Incidência Objetiva	18
3.3 Incidência Subjetiva	18
3.4 Circulação em regime de suspensão	20
3.5 Facto Gerador e Exigibilidade	21
Parte II – As Isenções no âmbito do ISP	
1. As Isenções	
1.1 Princípios Constitucionais	24
1.2 Conceito de Isenção	25
1.3 Classificação das Isenções	27
1.4 O Princípio da Equivalência e o ISP	29
2. O ISP e as Isenções na legislação nacional	
2.1 O período anterior à harmonização	32
2.2 A harmonização e a primeira legislação	37
2.3 O primeiro CIEC	41
2.4 A legislação atual	45
3. As Isenções de ISP	
3.1 Aspetos Gerais	
3.1.1 As Isenções enquanto Benefícios Fiscais	46
3.1.2 As Isenções Automáticas e Dependentes de reconhecimento	48
3.1.3 Pedido e Competência para Autorização	53
3.1.4 Obrigações Decorrentes da Isenção	56

3.2 Isenções Obrigatórias	60
3.2.1 Produção de eletricidade	61
3.2.2 Navegação Aérea	65
3.2.3 Navegação Marítima Costeira	70
3.3 Isenções Facultativas	78
3.3.1 Cogeração	79
3.3.2 Transporte por Caminho de Ferro	80
3.3.3 Navegação Interior	84
3.3.4 Clientes Economicamente Vulneráveis	87
3.3.5 Fabrico, Projeto, Ensaio de Aeronaves e Embarcações	90
3.3.6 Dragagem de Portos e Vias Navegáveis	92
3.3.7 Biocombustíveis	94
3.3.8 CELE e ARCE	98
3.3.9 Taxas Reduzidas	103
3.4 Isenções-país	109
3.5 Outras Isenções	112
Parte III – Conclusões	127
 Bibliografia	 131

Lista de siglas

ARCE	Acordo de Racionalização de Consumo de Energia
AT	Autoridade Tributária e Aduaneira
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CAC	Código Aduaneiro Comunitário
CAU	Código Aduaneiro da União
CEE	Comunidade Económica Europeia
CELE	Comércio Europeu de Licenças de Emissão
CIEC	Código dos Impostos Especiais de Consumo
CPPT	Código do Procedimento e Processo Tributário
CRP	Constituição da República Portuguesa
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IEC	Impostos Especiais de Consumo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
ISP	Imposto sobre os Produtos Petrolíferos e Energéticos
NC	Nomenclatura Combinada
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
PNALE	Plano Nacional de Atribuição de Licenças de Emissão
PPD	Pequeno Produtor Dedicado
RGIT	Regime Geral das Infrações Tributárias
SGCIE	Sistema de Gestão dos Consumos Intensivos de Energia
SIBS	Sociedade Interbancária de Serviços
TCA	Tribunal Central Administrativo
TFUE	Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia
UE	União Europeia

Introdução

A tributação de consumos específicos faz sentido: não só porque sempre se revelou geradora de receitas para o Estado, mas também porque permite influenciar as opções dos consumidores, tornando os produtos alvo mais onerosos. Neste âmbito, cada vez mais, os impostos especiais de consumo têm vindo a ser considerados importantes instrumentos na redução de atividades consideradas nocivas para a comunidade, como a poluição e o consumo de produtos prejudiciais para a saúde.

Os impostos especiais de consumo encontram-se harmonizados na União Europeia, mas apenas aqueles que incidem sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, o tabaco e os produtos petrolíferos e energéticos. Continuam a existir nos Estados-Membros uma multiplicidade de outros impostos especiais de consumo cuja tributação apenas ocorre a nível nacional. Estamos assim perante uma área do saber rica e multifacetada, nomeadamente tendo em conta a profusa legislação e os diversos produtos envolvidos.

Porém, não abundam no nosso país trabalhos científicos sobre os impostos especiais de consumo e muito menos sobre aspetos específicos do seu regime. Com efeito, se os impostos especiais de consumo no seu conjunto apresentam singularidades próprias poucas vezes estudadas, por maioria de razão o mesmo se dirá relativamente a cada um desses impostos em particular. Nesta sequência e procurando acrescentar algo ao que já foi dito sobre os impostos especiais de consumo, decidimos empreender o estudo de um tema precisamente recortado neste âmbito, de modo a contribuir para o aprofundamento do conhecimento nesta área. De entre a multiplicidade de matérias possíveis, optámos por centrar-nos no imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos (ISP) e mais propriamente no estudo daquelas situações em que, por consideração de objetivos de diversa natureza, o Estado entendeu consagrar legalmente situações em que não ocorrerá o pagamento do imposto, ou seja, as isenções de ISP.

Ao contrário dos impostos sobre o rendimento, como veremos, no âmbito dos impostos especiais de consumo é verdadeiramente operante o princípio da equivalência, segundo o qual estes impostos visam onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam no ambiente e na saúde pública, princípio este que se encontra consagrado no artigo 2.º do Código dos Impostos Especiais de Consumo. Procuraremos assim analisar se, e em que medida, o princípio da equivalência influenciou as isenções

de ISP previstas pelo legislador nacional, sendo certo que este se encontra em grande medida limitado pelo que se encontra previsto na legislação comunitária.

Uma vez que a legislação nacional relativa aos impostos especiais de consumo resulta de um processo de transposição para o nosso ordenamento jurídico de diretivas comunitárias, estas devem constituir necessariamente o nosso ponto de partida e a matriz com a qual serão comparadas as opções do legislador nacional. Com efeito, ao longo do nosso texto serão constantes as referências e as remissões, entre outras, para a Diretiva 2003/96 do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestruturou o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.

O presente trabalho encontra-se dividido em três partes. Na primeira parte, mais descritiva, procurou-se fazer um enquadramento global dos impostos especiais de consumo, começando por uma nota histórica, contemplando a sua génese, evolução a nível europeu e nacional, focando nomeadamente o processo de harmonização. Para além disso, pela sua possível pertinência e ligação às isenções do ISP, entendemos que fazia sentido referir os principais conceitos em torno do modo de funcionamento próprio dos impostos especiais de consumo.

A segunda parte encontra-se dedicada ao universo das isenções, partindo do geral para o particular, ou seja, começando por relembrar os princípios constitucionais e os conceitos jurídicos em torno desta matéria, para compreender em que medida os mesmos são aplicáveis no âmbito dos impostos especiais de consumo. Após uma breve incursão pela evolução legislativa do ISP e respetivas isenções, entraremos de seguida na análise detalhada das isenções de ISP que foram transpostas para a legislação nacional, procurando analisar em que medida apresentam características comuns, mas visando sobretudo estudar as suas particularidades. Por razões de economia e delimitação do tema, excluídas ficarão as isenções comuns a todos os impostos especiais de consumo, já que nos pretendemos dedicar ao que é particular ao ISP.

Na terceira parte são apresentadas as conclusões.

Parte I – Aspetos Gerais

1. Enquadramento dos Impostos Especiais de Consumo

1.1. Breve nota histórica e terminológica

Ao longo da história, a proliferação dos impostos especiais de consumo parece estar primordialmente relacionada com a facilidade na obtenção de receita, nomeadamente, porque estes impostos sempre foram reconhecidos por permitirem o máximo de receita com o mínimo de oposição¹. Com efeito, a dificuldade em tributar com rigor, economia e reduzida oposição dos contribuintes o património ou o rendimento, cedo contribuíram para o sucesso da tributação de consumos específicos.

Enquanto o IVA foi introduzido há cerca de 60 anos, a tributação do consumo inclui-se entre as mais antigas opções de tributação a nível mundial, sendo utilizada desde a aurora da civilização². Efetivamente, referem as fontes bibliográficas que, na China, no período da Dinastia Han, o consumo de certos produtos, como chá, bebidas alcoólicas e peixe, encontrava-se sujeito ao pagamento de imposto. Na Europa medieval, o imposto sobre o sal apresentava-se altamente vantajoso para os soberanos, já que as fontes de abastecimento eram poucas e facilmente controláveis. Nos séculos seguintes, nomeadamente nos séculos XVI e XVII, esta forma de tributação encontrou também grande desenvolvimento entre as nações comerciantes³. Por exemplo, os holandeses faziam incidir *excijzen* sobre uma multiplicidade de produtos como cerveja, cereais, tecidos, açúcar, sal, bebidas espirituosas, vinho, velas, sabão, pólvora, carne⁴.

As *accises*, *excijen* ou *excise*⁵ depois de um período de multiplicação, sofreriam um primeiro embate com as revoluções liberais, pois a ideia dominante entre os autores

¹ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra: Livraria Almedina, 2001, p. 18.

² A expressão não é nossa, mas da OCDE. Vide OECD (2014), *Consumption Taxes Trends 2014*, OCDE Publishing, p.14. Consult. 29-10-2015. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page16

³ Cnossen, Sijbren, *Excise Systems, A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*. Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1977, p. 1.

⁴ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 24.

⁵ Sijbren Cnossen, *Excise Systems ...*, op. cit., p.160, refere que o termo *excise* constituirá uma derivação do termo holandês *excijen*, o qual, por sua vez, será uma modificação do francês antigo *assisse*. Sérgio Vasques atribui a possível origem do termo ao latim *excidere* ou *adcensare* in *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p.22. A expressão utilizada na tradução portuguesa do Tratado de Roma para referir os impostos designados em francês por *accises* e em inglês *excise* é “impostos sobre consumos específicos” e o Código que regula a matéria designa estes impostos por impostos especiais de consumo. A versão portuguesa afasta-se assim dos termos utilizados naquelas línguas, mas tal situação estará diretamente relacionada

deste período era a de que a tributação do consumo se deveria centrar em duas ou três grandes *accises* universais e neutrais, ou seja, sem influência no mercado, mas que gerassem importantes receitas para o Estado. As outras formas de tributação do consumo, nomeadamente os monopólios, direitos aduaneiros e pequenas *accises* com elevados custos de administração, deveriam desaparecer.

As ideias de progressividade e função social do imposto haveriam de trazer novas perspetivas sobre o enquadramento a dar aos sistemas fiscais, sendo já antecipável no início do século XX, que o futuro haveria de contemplar primordialmente a aplicação de impostos sobre o rendimento das pessoas e sobre o rendimento das sociedades, concentrando-se as *accises* num grupo restrito, as *accises* tradicionais: tabaco, bebidas alcoólicas e óleos minerais. Assim, ao contrário da anterior doutrina liberal, neste período pretendia-se que a tributação do consumo não gerasse mais que receitas marginais para o Estado, pois a mesma era vista como uma forma regressiva de distribuição do esforço fiscal.

Contudo, o final do século XX veio trazer uma inflexão nesta tendência de concentração e eliminação de *accises*⁶. Por um lado, assistiu-se ao culminar de um processo de harmonização dos impostos especiais de consumo tradicionais no seio da União Europeia. Por outro lado, verificou-se (e continua a verificar-se) a introdução de novos impostos especiais de consumo, cada vez mais utilizados para influenciar o comportamento dos consumidores e assim atingir objetivos extrafiscais, nomeadamente, em matéria de preservação do ambiente e da saúde. Exemplo disso são os inúmeros produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo que proliferam nos países que compõem a União Europeia⁷.

com o facto de a palavra portuguesa da mesma raiz – sisa – por razões de vária ordem, designar até recentemente um imposto sobre transmissões de imóveis a título oneroso, tornando-se desadequado utilizá-la no âmbito da tributação do consumo. Sobre o termo sisa e a tributação do consumo *vide* José Guilherme Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a Sua Coordenação Internacional*, Ciência Técnica e Fiscal n.º 361, 1991; Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças, p. 21.

⁶ Para uma perspetiva detalhada sobre a evolução dos impostos especiais ao longo da história que aqui apenas afluamos, veja-se Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp.17-47.

⁷ *Vide* Afonso, António Brigas, *Novas Tendências da Fiscalidade na Área dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, n.º4, Ano V, 2012, p. 206, que refere vários impostos especiais de consumo recentemente criados em países europeus, como por exemplo, aqueles que incidem sobre os bilhetes de transportes aéreos em voos internos, licenças de emissões de CO² ou sobre géneros alimentícios com elevados teores de açúcar.

1.2. Noções Gerais

De acordo com os dados mais recentes da OCDE⁸, os impostos sobre o consumo geram cerca de um terço do total de receitas fiscais cobradas no conjunto dos países membros. A definição de impostos especiais de consumo que consta do Glossário da OCDE⁹ indica que aqueles consistem em impostos especiais que incidem sobre produtos específicos, tradicionalmente bebidas alcoólicas, tabaco e óleos minerais; que podem ser aplicáveis em qualquer fase da produção ou distribuição e que são usualmente determinados por referência ao peso, teor ou quantidade de produto.

Uma interessante definição de impostos especiais de consumo e que nos aponta no mesmo sentido que a definição da OCDE pode ser encontrada na obra de Sijbren Cnossen, que os considera como os impostos que apresentam as seguintes características distintivas: a seletividade dos produtos sujeitos, um objetivo específico (que vai para além da arrecadação de receita) e a utilização de alguma forma de quantificação ou controlo físico para a determinação do imposto a liquidar¹⁰. Assim, são impostos que se distinguem dos impostos gerais de consumo, como o IVA, delineado para incidir, por regra, sobre todos os bens e serviços. Por outro lado, pelo IVA não perpassam outras preocupações para além da arrecadação de receita, ao passo que os impostos especiais de consumo encontram frequentemente algum outro tipo de justificação para a sua aplicação ou são apresentados como servindo a prossecução de um outro tipo de objetivo específico. Por fim, sublinha Sijbren Cnossen, que no âmbito dos impostos especiais de consumo é usual recorrer a controlos de ordem física ou quantitativa, situação distinta daquela que ocorre com o IVA ou com outros impostos gerais de consumo, em que os controlos têm uma base preponderantemente contabilística e documental.

Centrando-nos especificamente na realidade portuguesa, não há dúvida que todas estas características se verificam nos impostos especiais de consumo. A incidência encontra-se definida de forma direta, através da indicação dos produtos que o imposto tributa, o que explica porque são considerados tributos seletivos que incidem sobre bens

⁸ OECD (2014), *Consumption Taxes Trends 2014*, op. cit., p. 14.

⁹ OECD, Glossary of Statistical Terms – Excise Duties Definition. (Em linha). (Consult. 29-10-2015). Disponível em: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=882>

¹⁰ Cnossen, Sijbren, *Excise Systems...*, op. cit., p. 7. Apesar desta obra do autor datar de 1977, voltamos a encontrar a mesma ideia no seu mais recente *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford: Oxford University Press, 2005, p. 2.

materiais¹¹. Apresentam deste modo, uma configuração jurídica muito própria, razão pela qual a própria lei remete largamente, para os códigos da Nomenclatura Combinada utilizada na Pauta Aduaneira Comum¹². Por outro lado, apesar de maioria dos autores considerar que o principal fim dos impostos especiais de consumo é a obtenção de receita fiscal, a estes não deixam de ser reconhecidos objetivos extrafiscais, como sejam a proteção da saúde e do ambiente¹³.

Para além disso, são impostos que podem ser definidos como impostos indiretos¹⁴, monofásicos¹⁵, que geram elevadas receitas, mas implicam estruturas administrativas relativamente reduzidas¹⁶.

Assim, serão impostos indiretos, utilizado aqui este termo no sentido da repercussão económica¹⁷, uma vez que nos impostos especiais de consumo não existe identidade entre o contribuinte e o suportador económico do imposto, que por regra coincidirá com o adquirente final de bens¹⁸. Ou, dito de outro modo, o imposto é pago pelo sujeito passivo que introduz os produtos no consumo, porém este transfere o seu custo para o consumidor final, pessoa quem o legislador realmente pretende onerar.

Por outro lado, são impostos monofásicos dado que incidem apenas numa fase do circuito económico, a fase de introdução no consumo, que regra geral, se verifica com a

¹¹ Xavier de Basto, José Guilherme, *A Tributação do Consumo...*, op. cit., p. 22.

¹² As pautas podem ser definidas como relações de mercadorias, com transposição para uma nomenclatura dos objetos tributados, com indicação das respetivas taxas tributáveis – Vide Medeiros, Eduardo Raposo de, *O Direito Aduaneiro, Sua Vertente Internacional*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985, p.16. A Nomenclatura Combinada para a classificação das mercadorias utilizada na União Europeia foi aprovada pelo Regulamento (CEE) n.º 2658 do Conselho, de 23 de julho de 1987 e baseia-se no sistema harmonizado internacional, sendo atualizada anualmente. Sobre a Nomenclatura Combinada e o Sistema Harmonizado e respetivas evoluções, veja-se o autor e a obra citada nesta nota.

¹³ Cnossen, Sijbren, *Theory and Practice of Excise Taxation*, op. cit., p. 3; Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 53; Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, Primera Edición, Madrid: Civitas, 1997, p. 155; Xavier de Basto, José Guilherme, *A Tributação do Consumo...*, op. cit., p. 22.

¹⁴ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Coimbra: Almedina, 2012, pp. 65-71; Garcia Anoveros, Jaime (et. Alia.), *Manual Del Sistema Tributario Español*, Octava Edición, Madrid: Civitas, 2000, p. 494; Martin Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Poveda Blanco, Francisco, *Derecho Tributario*, Pamplona: Editorial Aranzadi, 1996, p. 36; Bouvier, Michel, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris: L.G.D.J., 1996, p. 23; Berlin, Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Paris: Presses Universitaires de France, 1988, p. 327.

¹⁵ Afonso, António Brigas, *Noções Gerais sobre os Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, volume 3 (2006), Coimbra: Coimbra Editora, pp. 22 e 23; Garcia Anoveros, Jaime (et. Alia.), *Manual Del Sistema Tributario Español*, op. cit., p. 494; Martin Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Poveda Blanco, Francisco, *Derecho Tributario*, op. cit., p. 382;

¹⁶ Afonso, António Brigas, *Notas Sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo*, Ciência e Técnica Fiscal, n.º 402, 2001, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças, p. 153;

¹⁷ Um imposto pode ser definido como direto ou indireto de acordo com vários critérios. Sobre os possíveis sentidos da designação de imposto indireto, vide Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra: Livraria Almedina, 1995, pp. 49-52.

¹⁸ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 66.

saída dos produtos dos entrepostos fiscais ou com a importação. Por esta razão, a liquidação do imposto encontra-se no topo do circuito económico, junto de produtores ou grossistas e não junto dos retalhistas ou dos consumidores. Este facto contribui para o relativamente reduzido número de operadores que constituem os principais sujeitos passivos, o que permite que a estrutura administrativa necessária para a administração destes impostos seja também ela reduzida. Para as elevadas receitas contribuem as significativas taxas, que chegam a representar três a quatro vezes o valor comercial dos produtos.

Mais características poderiam ser referidas como próprias dos impostos especiais de consumo¹⁹, no entanto, mencionaremos apenas mais uma, consensual entre a doutrina e expressamente consagrada na nossa legislação²⁰: a sujeição ao princípio da equivalência, que mais adiante abordaremos em detalhe.

2. Harmonização Comunitária

2.1. O processo de harmonização

A Comunidade Europeia tem por base uma união aduaneira, caracterizada nas trocas internas pela abolição dos direitos de importação e encargos de efeito equivalente entre as partes aderentes, e nas trocas com territórios terceiros pela adoção de uma pauta aduaneira comum (artigo 9.º do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Económica Europeia²¹). Deste modo, a questão da livre circulação das mercadorias sempre se apresentou como tendo fulcral importância. Porém, o decurso do tempo veio demonstrar que aquelas medidas não constituíam instrumentos suficientes para alcançar a livre circulação de mercadorias. Era também necessário suprimir os controlos de natureza técnica, física e fiscal que ocorriam com a passagem das fronteiras internas, e avançar no sentido da harmonização.

¹⁹ Sobre os fins, fundamentos e efeitos dos impostos especiais de consumo *vide* Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp.51 a 132. *Vide* também Sijbren Cnossen numa perspetiva diferente sobre as características dos impostos especiais de consumo *in Theory and Practice of Excise Taxation*, op. cit., pp. 1-6.

²⁰ Artigo 2.º do CIEC.

²¹ Atual artigo 23.º, com redação e numeração do Tratado de Amesterdão, assinado a 2 de outubro de 1997 e que entrou em vigor em 1 de maio de 1999.

No que respeita aos impostos especiais de consumo, a primeira forma de harmonização caracterizou-se por ser negativa, sendo constituída pela jurisprudência comunitária e seus contributos para a interpretação e aplicação, nomeadamente, do artigo 95.º do Tratado de Roma (atual artigo 90.º, segundo redação e numeração conferida pelo Tratado de Amesterdão)²². Foi com base neste artigo que a jurisprudência comunitária, discorrendo sobre o significado de imposição interna, produtos similares, produtos concorrentes, efeito protetor, veio na sua esfera de intervenção, contribuir para a harmonização das *accises*²³.

Porém, a partir da sua aprovação, foram as normas constantes das diretivas comunitárias que tomaram a dianteira na harmonização dos impostos especiais de consumo, harmonização desta feita positiva.

Desde a sua versão inicial, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 1958, o artigo 99.º do Tratado de Roma que instituiu a Comunidade Económica Europeia previa que caberia à Comissão examinar de que modo as legislações dos diferentes Estados-Membros relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos sobre os consumos específicos e a outros impostos indiretos poderiam ser harmonizadas no interesse do mercado comum.

No entanto, a falta de progressos na consecução do mercado comum tornava-se evidente com a passagem do tempo, tanto assim que o *Relatório Neumark*, que data de 1962, referia que se tornava necessário analisar em que medida as *accises* cuja eliminação não fosse possível, deveriam ser harmonizadas²⁴.

Na década de 1980, o debate político e sobretudo a apresentação do Livro Branco do Mercado Interno em 1985, levou a CEE a considerar uma abordagem mais

²² O artigo 95.º previa, ainda antes do início de qualquer processo legislativo de harmonização dos impostos especiais de consumo, que nenhum Estado-Membro faria incidir, direta ou indiretamente, sobre produtos de outros Estados-Membros imposições internas, qualquer que fosse a sua natureza, superiores às que incidissem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais similares. Por outro lado, era também vedado aos Estados-Membros sujeitar os produtos dos outros Estados-Membros a imposições internas de modo a proteger indiretamente outras produções. Ou seja, este artigo (atualmente artigo 90.º) impõe aos Estados-Membros a obrigação negativa de não discriminarem os produtos em função da sua origem, já que a livre circulação de mercadorias seria gravemente atingida se os Estados-Membros substituíssem, nas trocas internas, os direitos aduaneiros por outros mecanismos de tributação que incidissem apenas sobre os produtos provenientes de outro Estado-Membro.

²³ Sobre o papel da jurisprudência comunitária assim como exemplos de processos que constituíram casos paradigmáticos, veja-se a análise com algum detalhe de Rui Oliva in *Impostos Especiais de Consumo e Regime Fiscal das Bebidas Alcoólicas*, Lisboa: Rei dos Livros, 1996, pp. 35-49 e Sérgio Vasques in *Impostos Especiais de Consumo*, op. cit. pp. 135-171.

²⁴ Archive of European Integration, University of Pittsburgh, *Rapport du Comité Fiscal et Financier* (1962), p. 89. (Em linha). Consult. 14-10-2015. Disponível em: <http://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>.

abrangente do objetivo de eliminação das barreiras comerciais: a realização do mercado interno. O Ato Único Europeu, que entrou em vigor em 1 de julho de 1987, fixou a data de 31 de dezembro de 1992 como a data limite para a criação do mercado interno²⁵.

Condição essencial para a realização do mercado interno era a abolição das fronteiras fiscais, pelo que a Comissão apresentou ao Conselho, em agosto de 1987, as primeiras propostas de harmonização fiscal, visando desde logo evitar o aumento das divergências existentes entre os sistemas fiscais dos Estados-Membros e incentivar, pelo contrário a sua convergência. Este primeiro conjunto de propostas²⁶ ficou conhecido pelo nome de *Plano Cockfield*, nome do Vice-Presidente da Comissão e Comissário responsável pela pasta do Mercado Interno, Fiscalidade e Alfândegas. No que aos designados impostos sobre consumos específicos diz respeito, as propostas iam no sentido de que, apenas deveriam manter-se os impostos de consumo sobre os produtos do tabaco, bebidas alcoólicas e óleos minerais, pelo que os Estados-Membros se deveriam abster de introduzir novos impostos sobre consumos específicos. Porém, pelas suas características, nomeadamente pelo facto de procurar estabelecer taxas fixas para os três principais grupos de produtos abrangidos pelos impostos especiais de consumo, este plano não apresentou a flexibilidade necessária para ultrapassar as divergências existentes entre os 12 Estados-Membros²⁷. No entanto, o *Plano Cockfield* teve vários méritos²⁸, nomeadamente, o de elencar as classes de produtos que seriam objeto de harmonização, bem como, o de estabelecer as bases de um regime específico de detenção e circulação intracomunitária desses produtos.

²⁵ Artigo 8.º A do Tratado de Roma, introduzido pelo Ato Único Europeu: "A Comunidade adotará as medidas destinadas a estabelecer progressivamente o mercado interno durante um período que termina em 31 de Dezembro de 1992 (...)." É também neste artigo que passamos a encontrar uma definição de mercado interno: "O mercado interno compreende um espaço sem fronteiras internas, no qual a livre circulação das mercadorias, das pessoas, dos serviços e dos capitais é assegurada de acordo com as disposições do presente Tratado."

²⁶ Vide os documentos COM (87)324 a 328 que contêm as propostas de diretiva então apresentadas pela Comissão ao Conselho.

²⁷ Quanto a diversas críticas apontadas ao *Plano Cockfield*, veja-se Rui Oliva, *O Novo Regime Fiscal dos Produtos Sujeitos a Impostos Especiais de Consumo*, Revista Fisco, número 48/49, Novembro/Dezembro 1992, pp. 48 e 49. Tais críticas, por um lado, frisavam as dificuldades de harmonização face às diferentes categorias em que os óleos minerais se dividem e à diversidade de isenções, taxas e mesmo bases de incidência existentes em cada Estado-Membro. Por outro lado, colocavam em evidência aspetos particulares do setor, como o facto de existirem óleos minerais que tanto servem fins privados, como são suscetíveis de uso industrial ou comercial ou de ser necessário atender às questões relacionadas com políticas de ambiente ou transportes.

²⁸ Como assinala Rui Oliva, *Impostos Especiais de Consumo e Regime Fiscal das Bebidas Alcoólicas*, op. cit., p. 12.

Seria em 1989, com o designado *Plano Scrivener*²⁹, que se conseguiu ultrapassar a resistência dos Estados-Membros. Este apresentava-se mais flexível, pois apostava no estabelecimento de taxas mínimas e propunha que se avançasse primeiramente com uma diretiva dita “horizontal”, comum a todos os produtos e que regularia o regime de detenção, circulação e controlo, deixando para cada uma das diretivas “verticais” o estabelecimento da estrutura, tipificação, taxas e isenções de cada grupo de produtos abrangidos.

Como referem Brigas Afonso e Álvaro Caneira³⁰, as propostas do *Plano Scrivener* consubstanciavam uma abordagem mais pragmática, deixando de se preocupar com uma verdadeira abolição das fronteiras fiscais em sentido técnico, para resolverem, fundamentalmente, o problema da abolição dos controlos aduaneiros nas fronteiras intracomunitárias. Na sua sequência, foi possível aprovar aquele que seria o quadro comunitário relativo aos impostos especiais de consumo, contemplado inicialmente na Diretiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992 (diretiva horizontal) e nas Diretivas n.ºs 92/78/CEE a 92/84/CEE (diretivas verticais³¹). Em sentido semelhante, Paulo Pitta e Cunha fala de uma «*harmonização politicamente realizável de acordo com a ideia de que diferenças moderadas nas taxas dos impostos não impedem o livre jogo da concorrência*»³².

2.2. Relação com o Direito Comunitário e o Direito Aduaneiro

Se os regulamentos são atos com carácter geral e diretamente aplicáveis nos Estados-Membros, em todos os seus elementos, o mesmo não sucede com as diretivas³³. Deste modo, após a aprovação das diretivas comunitárias, cabia ao legislador nacional transpor as suas regras para o direito nacional, já que as aquelas vinculam o Estado-Membro quanto ao resultado a alcançar, mas deixam às instâncias nacionais a competência quanto à forma e meios.

²⁹ Christiane Scrivener, Comissária Europeia para a Fiscalidade, Alfândegas e Consumo, no período entre 1988 e 1995.

³⁰ Afonso, A. Brigas e Caneira, Álvaro, *Impostos Especiais de Consumo (Legislação Atualizada e Anotada)*; Lisboa, 1996, p. 7.

³¹ Da qual terá o nosso destaque a Diretiva 92/81/CEE, do Conselho de 19 de outubro, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais.

³² Pitta e Cunha, Paulo, *O Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos em Portugal*, Ciência e Técnica Fiscal n.º380, Outubro-Dezembro de 1995, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças, p. 15.

³³ Cfr. TFUE, artigo 288.º.

Esta necessária conformação da legislação nacional às diretivas comunitárias, implica também que sempre que o legislador pretenda concretizar os conceitos e regras que delas constam, deve consagrar as soluções que melhor correspondam aos princípios comunitários de que as diretivas são instrumento, nomeadamente, no que aos impostos especiais diz respeito, a construção do mercado interno e a defesa da livre concorrência³⁴.

No que se refere ao intérprete e aplicador da lei, também se verifica a mesma exigência de conformidade com as diretivas comunitárias. De acordo com a jurisprudência do Tribunal de Justiça do Luxemburgo, o juiz nacional deverá interpretar a legislação interna criada para transpor uma diretiva, à luz do texto e finalidades desta, pois afinal é o seu objetivo que a legislação interna visa concretizar³⁵. O princípio da interpretação conforme³⁶ não vincula assim unicamente os juízes na condição de juízes comunitários de Direito comum, mas também enquanto autoridade do Estado obrigada pelo resultado pretendido pela diretiva³⁷, não esquecendo, contudo, que o princípio da interpretação conforme só obriga o juiz nacional na medida em que lhe seja concedida margem de apreciação pelo Direito nacional.

Tendo em conta o que ficou dito, não podemos deixar de concordar com a ideia de que afinal uma interpretação conforme às diretivas, não implicará uma metodologia diversa na interpretação do CIEC face a qualquer outro diploma³⁸. Os elementos literal, finalístico, histórico, atualístico e sistemático consagrados no Código Civil, serão utilizados na mesma medida, tal como nos é apontado pela Lei Geral Tributária (artigo 11.º) ao estabelecer que o sentido das normas fiscais é determinado por recurso às regras e princípios gerais de interpretação e aplicação das leis.

O preâmbulo do Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, que aprovou entre nós a primeira codificação dos impostos especiais de consumo, refere que estas são figuras tributárias com uma técnica e terminologia muito particulares, largamente inspiradas na tradição aduaneira. Antecipando já um pouco da matéria que abordaremos no ponto seguinte, podemos dizer que a análise do regime dos impostos

³⁴ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 197.

³⁵ Vide neste sentido o processo 14/83, Von Colson/Kammann.

³⁶ Sobre este tema vide em detalhe Martin-Crespo, Maria, *La Interpretacion Del Derecho Nacional De Conformidad Con Las Directivas*, Revista Xuridica Galega (Em linha). Consult. 12-05-2015. Disponível em: www.rexurga.es/pdf/COL005.pdf.

³⁷ Martin-Crespo, Maria, *La Interpretacion Del Derecho Nacional De Conformidad Con Las Directivas*, op. cit., p. 30.

³⁸ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 198.

especiais de consumo demonstra existirem diversos aspetos em que este claramente apresenta pontos de contacto com o Direito Aduaneiro³⁹. Esta situação deveu-se sobretudo ao facto de o Direito Aduaneiro se apresentar como uma matriz comum e consensual entre os Estados-Membros.

Assim, se tomarmos como objeto de análise as peças chave do sistema dos impostos especiais de consumo harmonizados, constatamos desde logo a sua clara inspiração no Direito Aduaneiro. Começando pelo regime de circulação de produtos em suspensão de imposto, verificamos que este se inspirou no regime de trânsito comunitário⁴⁰, já que permite a circulação das mercadorias em suspensão de imposto, desde que cumpridas determinadas formalidades⁴¹. Por outro lado, tal como no regime de trânsito, esta circulação está sujeita à prestação de garantia destinada a cobrir os riscos da circulação⁴². Também a figura do entreposto fiscal não pode deixar de ser considerada como fortemente inspirada na de entreposto aduaneiro⁴³. Os titulares dos entrepostos fiscais, à semelhança dos depositários autorizados de entrepostos aduaneiros, encontram-se também sujeitos a um processo de autorização e ao cumprimento de variadas obrigações, relacionadas por exemplo com os registos a manter ou com a submissão a controlos físicos⁴⁴.

Por outro lado, a incidência objetiva dos impostos sobre o álcool e as bebidas alcoólicas e sobre os produtos petrolíferos resulta de uma remissão direta e clara para o Direito Aduaneiro⁴⁵. O próprio CIEC estabelece que sempre que seja relevante para a determinação da incidência objetiva dos impostos especiais de consumo, devem ser aplicados, entre outros, os critérios estabelecidos para a classificação de mercadorias na Nomenclatura Combinada instituída pelo Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho de 23 de julho de 1987 e respetivas atualizações e regras gerais para a interpretação

³⁹ Os autores são concordantes nesta matéria. Assim, veja-se Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp.199-202, ou António Brigas Afonso, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp. 31-33.

⁴⁰ Cfr. artigos 91.º e seguintes do Código Aduaneiro Comunitário (CAC), aprovado pelo Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro. O CAC foi entretanto revogado pelo artigo 286.º, n.º 2 do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013 que estabelece o Código Aduaneiro da União (CAU). No entanto, mantêm-se as similitudes que aqui pretendemos salientar.

⁴¹ Cfr. artigos 17.º e seguintes da Diretiva 2008/118/CE do Conselho de 16 de dezembro.

⁴² Cfr. artigos 4.º, n.º1 da Diretiva 2008/118/CE, artigos 100.º e 104.º do CAC e artigos 89.º e seguintes do CAU.

⁴³ Cfr. artigos 98.º e seguintes do CAC e 240.º e seguintes do CAU.

⁴⁴ Cfr. artigo 16.º, n.º1 da Diretiva 2008/118/CE.

⁴⁵ Veja-se a título de exemplo o artigo 2.º da Diretiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de outubro.

desta Nomenclatura, as notas das seções e capítulos da mesma, as notas explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias.

Por fim, uma última palavra nesta matéria para frisar o óbvio: tal como os direitos aduaneiros, os impostos especiais de consumo recaem sobre mercadorias, que constituem a matéria coletável a tributar. Este aspeto implica que os impostos especiais de consumo possuam um regime jurídico, que sem dúvida os aproxima muito mais dos direitos aduaneiros do que dos impostos sobre o rendimento. Estes são apenas alguns exemplos de situações em que é clara a aproximação entre o regime dos impostos especiais de consumo e o Direito Aduaneiro, pelo que, não será despidendo, que em caso de dúvidas na interpretação do CIEC, o intérprete procure encontrar soluções ou pelo menos pistas, também no CAU – Código Aduaneiro da União⁴⁶.

3. Aspetos Gerais do regime dos Impostos Especiais de Consumo

3.1. O CIEC

O regime dos impostos especiais de consumo encontra-se atualmente consagrado no CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho, o qual veio revogar o Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, diploma este que representou um importante marco legislativo⁴⁷, por constituir a primeira codificação das matérias relativas às *accises* harmonizadas⁴⁸. Assim, tal como o anterior, o CIEC atualmente em vigor regula num único diploma as matérias relativas aos impostos sobre o álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabacos manufaturados.

Em termos sistemáticos, o CIEC encontra-se organizado em duas partes, uma geral que compreende as disposições aplicáveis a todos os impostos especiais de consumo harmonizados (Parte I) e outra especial, dividida em capítulos respeitantes a cada um dos impostos especiais (Parte II). Na Parte Geral é bem perceptível a influência

⁴⁶ Neste sentido, embora referindo-se ao então em vigor Código Aduaneiro Comunitário, veja-se Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 201.

⁴⁷ Quanto à legislação de primeira geração (anterior ao Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro) e ao processo de elaboração deste, vide Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp. 175-183.

⁴⁸ Como refere Sérgio Vasques, embora referindo-se ao anterior CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, trata-se de uma verdadeira codificação, dado que o regime de cada imposto só pode encontrar-se articulando as suas regras específicas com as disposições comuns que constituem a base do diploma, in *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 184.

da legislação comunitária, nomeadamente da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro⁴⁹, nomeadamente no que se refere às regras relativas à incidência subjetiva e objetiva, isenções comuns, facto gerador e exigibilidade, definição de introdução no consumo, circulação em regime de suspensão, entre outros.

3.2. Incidência objetiva

A incidência objetiva dos impostos especiais de consumo que recaem sobre o álcool e bebidas alcoólicas, produtos petrolíferos e energéticos e tabaco encontra-se definida na Parte Especial do CIEC, para a qual remete o artigo 5.º. Assim, é no artigo 66.º que encontramos o detalhe da incidência objetiva do álcool e bebidas alcoólicas, no artigo 88.º dos produtos petrolíferos e energéticos e por fim, no artigo 101.º o mesmo sucede para o tabaco.

No que ao ISP diz concretamente respeito, é de notar que o artigo 2.º, n.º 5 da Diretiva 2003/96/CE do Conselho de 27 de outubro, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, prevê que os códigos da Nomenclatura Combinada para que a referida Diretiva remete ao identificar os produtos sujeitos, são os constantes do Regulamento (CE) n.º 2031/2001 da Comissão, de 6 de agosto de 2001, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87, do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum. Neste sentido devem ser também entendidas as referências aos códigos na Nomenclatura Combinada constantes do artigo 88.º do CIEC que estabelece a incidência objetiva do imposto sobre produtos petrolíferos e energéticos.

3.3. Incidência subjetiva

Os impostos especiais de consumo encontram-se estruturados de forma que os sujeitos passivos de imposto não coincidem com as pessoas que suportam o custo do imposto, ou seja, os consumidores dos produtos. Neste âmbito, os sujeitos passivos correspondem aos operadores que regra geral, apresentam as declarações de introdução no consumo ou intervêm em operações de circulação em suspensão e portanto, são

⁴⁹ Esta revogou a Diretiva 92/12/CEE do Conselho, de 25 de fevereiro.

responsáveis pelo pagamento do imposto, encontrando-se definidos no artigo 4.º do CIEC, mas também nos artigos 30.º e 31.º.

Do artigo 4.º, n.º 1 e n.º 2 do CIEC consta uma extensa lista de sujeitos passivos de impostos especiais de consumo. De entre os sujeitos passivos aí referidos, pretendemos destacar apenas os mais relevantes: o depositário autorizado e o destinatário registado. Por outro lado, nos artigos 30.º e 31.º encontramos a definição do destinatário registado temporário e do expedidor registado, respetivamente. São estes quatro tipos de sujeitos passivos que têm a possibilidade de aceder ao regime de circulação intracomunitária em suspensão de imposto⁵⁰.

O *depositário autorizado*, nos termos do artigo 22.º do CIEC, é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão, a produzir, transformar, deter, receber e expedir, num entreposto fiscal, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão de imposto. Este é o estatuto, no âmbito dos impostos especiais de consumo, que mais poderes de atuação consente ao operador que o possua. Por este facto, só pode ser concedido aos operadores que cumpram diversos requisitos previstos nos artigos 23.º e seguintes e que pretendam utilizar instalações que reúnam os requisitos necessários para serem aprovadas como entrepostos fiscais (veja-se a título de exemplo os artigos 24.º, 26.º e 98.º do CIEC).

A figura do *destinatário registado* encontra-se definida no artigo 28.º do CIEC e é uma clara transposição do artigo 4.º, n.º 9 da Diretiva 2008/118/CE. Deste modo, o destinatário registado é a pessoa singular ou coletiva autorizada pela autoridade aduaneira, no exercício da sua profissão e nas condições previstas no CIEC, a receber produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão de imposto. Não pode assim deter, nem expedir produtos em suspensão de imposto.

O estatuto de *destinatário registado temporário* à semelhança do destinatário registado não permite deter nem expedir produtos em suspensão de imposto, mas apenas receber, no entanto, destina-se a ser utilizado por operadores económicos que pretendam fazê-lo de forma ocasional (artigo 30.º, n.º 1 do CIEC).

Por fim, no artigo 31.º do CIEC, o *expedidor registado* encontra-se definido como a pessoa singular ou coletiva que no exercício da sua profissão e nas condições estabelecidas no CIEC, pode expedir produtos sujeitos a impostos especiais de consumo

⁵⁰ Cfr. artigo 35.º do CIEC.

em regime de suspensão do imposto, do local da sua importação e na sequência da sua introdução em livre prática nos termos do artigo 79.º do CAC⁵¹. Esta figura resulta do artigo 4.º, n.º 10 da Diretiva 2008/118/CE e a sua criação teve como propósito assegurar a regular circulação dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, em regime de suspensão, entre o local de importação e um dos locais ou destinatários autorizados a receber produtos em suspensão de imposto.

3.4. Circulação em regime de suspensão

Uma introdução, ainda que breve, ao regime dos impostos especiais de consumo não poderia deixar de fazer menção ao regime de circulação em suspensão de imposto. Com efeito, este constitui a espinha dorsal do sistema das *accises* harmonizadas⁵², pois é ele que permite a circulação dos produtos entre Estados-Membros, sem sujeição a controlos associados à passagem das fronteiras, uma vez que esses controlos foram deslocados para os titulares dos estatutos que referimos anteriormente: depositários autorizados, destinatários registados e expedidores registados, previamente autorizados pelas autoridades aduaneiras e sujeitos a múltiplos deveres de colaboração. A circulação em regime de suspensão garante a efetivação do princípio de tributação no destino, permitindo que a obrigação tributária apenas surja no momento e local da introdução no consumo, ou seja, no Estado-Membro onde é concretizado o consumo.

A matéria da circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto encontra-se regulada com bastante detalhe na Diretiva 2008/118/CE, deixando aqui pouca margem aos Estados-Membros para inovarem nas suas soluções de transposição. A circulação em suspensão de imposto deve ser efetuada a coberto de um documento administrativo eletrónico, cujo regime se encontra previsto no Regulamento (CE) n.º 684/2009 da Comissão, de 24 de julho, que aplica a Diretiva 2008/118/CE no que diz respeito aos processos informatizados para a circulação de produtos sujeitos a impostos especiais de consumo em regime de suspensão do imposto.

Para procurar acautelar os riscos de fraude, apenas podem participar na circulação em suspensão de imposto operadores previamente autorizados pelas

⁵¹ Devemos entender atualmente esta remissão como feita para o artigo 201.º do CAU (cfr. artigo 286.º, n.º 3 do Regulamento (UE) n.º 952/2013 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 9 de outubro de 2013 que estabelece o Código Aduaneiro da União).

⁵² Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 373.

autoridades aduaneiras. As operações de circulação em suspensão de imposto iniciam-se por regra no entreposto fiscal e podem ter como destino, outro entreposto fiscal, um destinatário registado ou um dos destinatários isentos previstos no n.º 1 do artigo 6.º do CIEC, se os produtos forem expedidos de outro Estado-Membro (artigo 35.º, n.º 1 do CIEC). No entanto, no caso de produtos importados de países terceiros, a circulação em suspensão pode ainda ter início do local de importação, por um expedidor registado, terminando a operação de circulação nos destinatários atrás referidos. Esta é uma nova figura introduzida pela Diretiva 2008/118/CE, que visou assim atender às críticas apresentadas pelos Estados-Membros, pois anteriormente a legislação restringia o início da operação de circulação em regime de suspensão unicamente aos depositários autorizados, mesmo nos casos de importação dos produtos⁵³.

Outra medida que visa fazer face aos riscos inerentes às operações de circulação em suspensão de imposto prende-se com a exigência de garantia. Com efeito, os riscos inerentes ao eventual desaparecimento de mercadoria durante uma operação de circulação estão cobertos por garantia, já que de acordo com o artigo 46.º do CIEC, sempre que durante a circulação em regime de suspensão seja cometida ou detetada uma irregularidade, o imposto é cobrado à pessoa que se tenha constituído como garante da operação de circulação⁵⁴.

3.5. Facto gerador e exigibilidade

O facto que origina o nascimento da obrigação tributária encontra-se definido na lei. Nos termos do artigo 7.º do CIEC⁵⁵ são factos geradores de imposto a produção ou a importação em território nacional dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como a sua entrada neste território quando provenientes de outro Estado-Membro. Nos casos específicos da eletricidade e do gás natural, o facto gerador é constituído pelo seu fornecimento ao consumidor final.

A definição daquilo que é entendido por produção encontra-se no n.º 3 do artigo 7.º e corresponde a qualquer processo de fabrico, incluindo de extração, através do qual

⁵³ Jatzke, Harald, *Production, holding and movement of excise goods under duty suspension within the European Union*, World Customs Journal, Volume 6, Number 2, September 2012 [Em linha]. [Consult. 28-04-2015]. Disponível em: <http://www.worldcustomsjournal.org/index.php?resource=28>, p. 5.

⁵⁴ Sobre a obrigação de prestar garantia por parte dos vários operadores conferir os artigos 22.º, n.º 3, alínea a); 28.º, n.º 3, alínea a); 30.º, n.º 2, alínea a); 31.º, n.º 2, alínea c), todos do CIEC.

⁵⁵ Este artigo decorre do artigo 2.º da Diretiva 2008/118/CE.

se obtenham produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, bem como as operações de desnaturação e as de adição de marcadores e corantes e ainda a envolumação de tabaco manufacturado, desde que estas se incluam no processo de fabrico.

O conceito de produção acaba por ganhar contornos mais concretos ao analisarmos outras disposições do CIEC, como por exemplo o artigo 82.º no caso do álcool e das bebidas alcoólicas ou o artigo 96.º aplicável aos produtos petrolíferos e energéticos. Porém, podemos sempre dizer que os produtos devem considerar-se fabricados, produzidos ou obtidos logo que se encontrem aptos ao seu consumo típico⁵⁶.

No que respeita à importação, a mesma não se encontra definida no CIEC, porém, face às regras do Direito Aduaneiro⁵⁷, não pode deixar de ser considerada como a introdução de produtos não comunitários sujeitos a impostos especiais de consumo no território da Comunidade, tal como este é definido no artigo 3.º, n.º 2 do CIEC. Contudo, se aquando da entrada naquele território, os produtos forem sujeitos a um regime aduaneiro suspensivo⁵⁸, só é aplicável o regime específico dos impostos especiais de consumo no momento em que os produtos deixem de estar abrangidos por tal regime suspensivo (artigo 7.º, n.º 2 do CIEC).

No âmbito dos impostos especiais de consumo, o momento em que a obrigação tributária nasce não coincide com o momento em que ela se torna exigível. Daqui resulta que, regra geral existe um hiato temporal entre o facto gerador de imposto e a exigibilidade⁵⁹.

A matéria da exigibilidade encontra-se prevista no artigo 8.º do CIEC, que estabelece que o imposto é exigível em território nacional no momento da introdução no consumo ou da constatação de perdas que devam ser tributadas. No que à introdução no consumo diz respeito, o artigo 9.º do CIEC vem prever as situações em que se considera ter ocorrido tal introdução e todas elas podem ser reconduzidas à noção genérica de livre disponibilização dos produtos para um aproveitamento económico livre dos

⁵⁶ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 301.

⁵⁷ Nomeadamente os artigos 4.º, 37.º, 38.º, 201.º a 205.º do CAC. Atualmente as matérias destes artigos encontram-se nos artigos 5.º, 134.º, 135.º e 136.º e 77.º, 79.º, 124.º e 126.º do CAU.

⁵⁸ Os regimes aduaneiros suspensivos encontravam-se elencados no artigo 84.º, n.º 1, alínea a) do CAC: trânsito externo; entreposto aduaneiro; aperfeiçoamento ativo sob a forma de sistema suspensivo; transformação sob controlo aduaneiro e importação temporária. Veja-se atualmente o artigo 210.º do CAU que indica os agora designados regimes especiais.

⁵⁹ De notar que no Decreto-Lei n.º 261-A/91, de 25 de julho, que regulava a matéria do ISP antes do Decreto-Lei n.º 123/94, mais propriamente no artigo 2.º, n.º 1, a introdução no consumo era definida como facto gerador de imposto e não como condição de exigibilidade.

condicionalismos do regime de suspensão⁶⁰ ou de colocação à disposição dos consumidores⁶¹. Assim, a saída do entreposto fiscal e a detenção, a produção, a entrada no território nacional ou a importação, fora de um regime de suspensão dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo tornam o imposto exigível. Do mesmo modo, a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal, também tornam o imposto exigível, considerando-se neste caso que a irregularidade entretanto praticada relativamente aos produtos que tiveram o benefício tem o mesmo efeito da introdução no consumo.

Para além da introdução no consumo, também a constatação de perdas, em determinadas circunstâncias, torna o imposto exigível. O regime das perdas encontra-se previsto nos artigos 47.º a 51.º do CIEC.

⁶⁰ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 308.

⁶¹ Oliva, Rui, *Os Impostos Especiais de Consumo e ...*, op. cit., p. 111.

Parte II – Isenções no Âmbito do ISP

1. As Isenções

1.1 Princípios constitucionais

Como refere José Souto Maior Borges no âmbito da teoria geral das isenções tributárias, são em primeiro lugar as normas constitucionais que autorizam e delimitam o exercício da competência tributária pelo legislador ordinário, pelo que o estudo das isenções tributárias, por exigência metodológica, deve iniciar-se por uma referência às premissas constitucionais⁶². Deste modo, iniciaremos a matéria das isenções no âmbito dos impostos especiais de consumo por este aspeto.

Os princípios básicos da tributação encontram-se efetivamente plasmados na Constituição, a qual constitui a primeira das fontes ou modos de revelação das normas jurídico-fiscais, não existindo dúvida que o direito dos impostos se encontra fortemente moldado pelos princípios jurídico-constitucionais, que ditam as orientações de mais alto nível nesta matéria⁶³. Assim, neste âmbito, são de primordial importância os artigos 103.º e 104.º da Constituição. No que respeita à tributação do consumo, a Constituição estabelece que aquela visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo (artigo 104.º, n.º 4). Encontramos assim consagrada a ideia de equilíbrio, de modo que a tributação no consumo sirva não só o desenvolvimento económico, mas também a justiça social⁶⁴. Por sua vez, no artigo 103.º, n.º 2 a Constituição exige que os impostos sejam criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. Trata-se da consagração do princípio da legalidade fiscal, que se desdobra em dois vetores: o princípio de reserva de lei formal, que obriga que exista uma intervenção de lei parlamentar na disciplina daqueles aspetos dos impostos e o princípio da reserva de lei material que exige que a lei contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, ou seja, quanto à incidência (objetiva e

⁶² Cfr. Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2001, pp.31 e 32, referindo-se a qualquer tipo de isenções.

⁶³ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op.cit., p. 133.

⁶⁴ *Idem, ibidem*, p. 179.

subjettiva), taxa, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes⁶⁵. A ideia de sujeição dos benefícios fiscais ao princípio da legalidade surge também no artigo 8.º, n.º1 da LGT.

Embora não apresentando um conceito de isenção, o artigo 2.º, n.º 2 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, inclui as isenções e reduções de taxas entre o seu elenco de benefícios fiscais, pelo que estas matérias, se encontram claramente entre as abrangidas pelo princípio da legalidade fiscal.

1.2 Conceito de isenção

A obrigação principal do sujeito passivo consiste no pagamento da dívida tributária (artigo 31.º, n.º1 da LGT) constituindo este o modo normal e típico de extinção da obrigação tributária (artigo 40.º da LGT). Contudo, pode suceder que o crédito tributário seja excluído mediante o procedimento técnico-jurídico da isenção. Assim, ao estabelecer os casos de incidência tributária, a lei pode simultaneamente prever hipóteses em que, a pessoa ou objeto que normalmente seria alcançado pela tributação, se encontra exceccionalmente colocado fora do seu campo de incidência e o vínculo obrigacional não surge: são os casos de isenção⁶⁶.

Deste modo, a isenção tributária é uma declaração legal que impede o nascimento da obrigação tributária ou diminui a dívida tributária normal, servindo diversas políticas e objetivos. Trata-se por conseguinte, de uma norma exceccional, na medida em que apresenta um carácter contrário à norma geral, e mais concretamente a todos ou parte dos seus efeitos⁶⁷. Consequentemente, a isenção não constitui apenas a dispensa do pagamento da obrigação tributária⁶⁸. A norma de isenção é uma norma limitadora ou modificadora: restringe o alcance das normas jurídicas de tributação; delimita o âmbito material ou pessoal a que deverá estender-se o tributo ou altera a estrutura do próprio pressuposto da sua incidência⁶⁹.

Por tudo quanto ficou dito, decorre que o conceito de isenção se distingue do conceito jurídico de não sujeição ou não tributação. Para que se verifique uma isenção tributária é indispensável que se verifique uma situação de incidência, da qual a isenção

⁶⁵ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op.cit., pp.143-145.

⁶⁶ Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p.155.

⁶⁷ Ortega, Rafael Calvo, *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., p.213; Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p.191.

⁶⁸ Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p.189.

⁶⁹ *Idem*, *ibidem*, p.190.

tem o efeito de afastar a pessoa ou o facto⁷⁰. Nas situações de não sujeição determinadas pessoas ou factos encontram-se fora do campo de incidência da norma jurídica de tributação e estas situações podem ser constituídas positivamente ou negativamente, ou seja, mediante determinação expressa da norma em desconsiderar determinados factos tributariamente ou mediante ausência de norma tributária⁷¹.

Igualmente, devemos considerar que também as situações de reembolso se distinguem das isenções. Referem as Diretivas comunitárias, nomeadamente o artigo 6.º da Diretiva 2003/96/CE, que as isenções podem ser concedidas diretamente, através de taxa diferenciada ou através de reembolso⁷². A hipótese de reembolso no caso das isenções encontra-se atualmente prevista no CIEC, no seu artigo 20.º, n.º 3, onde é referido que as isenções previstas no Código podem ser concretizadas através do mecanismo do reembolso do imposto pago, desde que o sujeito passivo disponha dos elementos contabilísticos que permitam o controlo da afetação dos produtos ao fim isento. Também o primeiro CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, previa a hipótese de as isenções, nomeadamente no âmbito do ISP (artigo 71.º, n.º7) serem efetivadas por meio de reembolso. No entanto, considerava já a doutrina à época, que nos casos de reembolso realiza-se o pagamento anterior do imposto, pelo que não é possível falar de uma norma excecional que afaste a norma de incidência geral, sendo mais correto nestes casos falar de “desagravamento por reembolso” e não em isenções em sentido técnico-jurídico⁷³. Do mesmo modo, a figura de reembolso em caso de expedição ou exportação não consiste numa isenção, pois a sua razão de ser prende-se com o facto de o consumo efetivo do produto não se verificar em território nacional, conforme refere Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins⁷⁴. Nestes casos, relativamente a produtos já introduzidos no consumo e objeto de pagamento do respetivo imposto, verifica-se a ocorrência posterior de situações que justificam que não haja lugar a tributação e a devolução do mesmo. Este aspeto prende-se com o modelo de

⁷⁰ Soares Martinez, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 236.

⁷¹ Gaspar, Lúcia, *O Prazo de Validade dos Benefícios Fiscais*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 431, Julho>Dezembro 2013, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira, pp.106-107.

⁷² Cfr. artigo 23.º, n.º1 da Diretiva 92/12/CEE; artigo 8º, n.º 8 da Diretiva 92/81/CEE; artigo 12.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118/CE e artigo 6.º da Diretiva 2003/96/CE.

⁷³ Veja-se neste sentido Torrão, João António Valente, *Código dos Impostos Especiais de Consumo e Respetivo Regime Sancionatório. Anotado e Comentado*, Edimarta, 2005, p. 65; Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 273.

⁷⁴ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Coimbra: Edições Almedina, 2006, pp. 229 e 230.

tributação próprio dos impostos especiais do consumo, em que, como já vimos, a introdução no consumo não coincide necessariamente com a transação dos produtos e como refere Sérgio Vasques, ainda menos com o seu consumo efetivo⁷⁵.

De facto, as isenções por reembolso não sendo verdadeiras isenções, constituem desagravamentos fiscais, de ordem estrutural, em alguns casos inerentes ao modelo tributário dos impostos especiais de consumo. Porém o CIEC não distingue com clareza estas figuras⁷⁶, o que resultará em grande medida das diretivas comunitárias, que utilizam sem precisão os conceitos de isenção, reembolso, redução de nível de tributação e tributação à taxa zero.

Outro aspeto que resulta da própria mecânica dos impostos especiais de consumo e que consideramos pertinente evidenciar como distinto das isenções, prende-se com o regime de suspensão de imposto e com a figura do entreposto fiscal⁷⁷. Sendo os impostos especiais de consumo impostos monofásicos, exigíveis aquando da introdução no consumo, não se deve confundir a situação de suspensão com a de uma isenção, nem o próprio estatuto de depositário autorizado com um benefício fiscal.

1.3 Classificação de isenções

Uma generalizada classificação das isenções distingue-as em objetivas e subjetivas. Esta classificação é considerada por alguma doutrina a classificação mais importante, porque toma como base os elementos estruturais da relação tributária e está em conexão com todos os problemas gerais da interpretação das isenções, nomeadamente, a sua distinção das situações de não sujeição⁷⁸.

Assim, a isenção é considerada objetiva quando exclui o âmbito material da tributação, pois se inexistisse o preceito isentivo, os factos geradores que se encontram excluídos, estariam dentro do campo de incidência do tributo⁷⁹. Deste modo, as isenções objetivas são instituídas em função do ato, facto ou negócio objetivamente considerado, sem tomar em atenção a pessoa do contribuinte⁸⁰. Ou dito de outro modo, as isenções

⁷⁵ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 272.

⁷⁶ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra: Edições Almedina, 2016, pp. 244 e 245.

⁷⁷ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., pp. 228 e 229.

⁷⁸ Cfr. neste sentido Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p. 258.

⁷⁹ Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p. 258.

⁸⁰ *Idem, ibidem*, p. 258.

objetivas libertam do pagamento do imposto certas situações que dada a definição legal de facto gerador nele se enquadrariam⁸¹, constituindo assim também uma técnica de delimitação do facto gerador da obrigação tributária⁸².

Por seu lado, as isenções subjetivas são instituídas em consideração a circunstâncias ou qualidades inerentes a determinadas pessoas ou categorias de pessoas. A norma jurídica que prevê a isenção subjetiva visa direta ou imediatamente pessoas e apenas indiretamente os atos, factos ou situações⁸³. Sérgio Vasques considera que esta distinção não tem aplicação no campo dos impostos especiais de consumo, pois defende não existirem aqui isenções subjetivas, já que se isentam sempre os produtos, em função do destino que lhes é dado ou em função das pessoas que os consomem⁸⁴. Com efeito, ao contrário das isenções particulares do ISP que analisaremos, algumas das isenções comuns previstas no artigo 6.º, n.º 1 do CIEC, são concedidas atendendo ao facto de os produtos em questão serem consumidos por determinadas pessoas ou entidades. No entanto, em nossa opinião, é por este facto que tais isenções devem ser consideradas como subjetivas, já que foram previstas atendendo especialmente a certos consumidores dos produtos, não se encontrando relacionadas com o consumo objetivamente considerado. Neste mesmo sentido parece ir outra doutrina, nomeadamente, João António Valente Torrão, ao referir que as isenções previstas na parte especial do CIEC relativa ao ISP são concedidas em atenção à finalidade a que os produtos se destinam, enquanto algumas das isenções comuns são concedidas a pessoas ou entidades que se encontrem nas situações especiais previstas⁸⁵.

As isenções podem também classificar-se por totais ou parciais. As isenções totais excluem o nascimento da obrigação tributária, enquanto nas isenções parciais, o facto gerador surge, constituindo-se a obrigação tributária, embora o *quantum* seja inferior ao

⁸¹ Juan Y Penalosa, Jose Luis, Diaz Monasterio, Felix de Luis, *Consideraciones Sobre La Teoria De Las Exenciones Fiscales*, XI Semana de Estudios de Derecho Tributario, Tomo I, Fundacion para la Promocion de los Estudios Financieros, Madrid [Em linha]. [Consult. 06-01-2016]. Disponível em: <http://www.fundef.org/S11.htm>

⁸² Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p. 260; Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., p. 213.

⁸³ Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p. 262.

⁸⁴ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 287.

⁸⁵ Torrão, João António Valente, *Código dos Impostos Especiais de Consumo e Respectivo Regime Sancionatório...* op. cit., p. 247. Veja-se também neste sentido Caneira, Álvaro e Fernandes, Manuel, *Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Anotações, Comentários e Jurisprudência*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000, p. 32. Ainda que em ambos os casos os autores se refiram ao primeiro CIEC e não ao atual, a razão de ser permanece a mesma, não tendo sido introduzidas alterações relevantes quanto a este aspeto.

que normalmente seria devido, se não existisse a norma que prevê a isenção⁸⁶. Dado que nas isenções parciais se verifica o nascimento da obrigação tributária, alguma doutrina considera mais rigoroso falar-se nestas situações de redução tributária ou bonificação⁸⁷. Contudo, no nosso estudo, focaremos também como efetivas isenções aquelas que são parciais, mais concretamente as reduções de taxas verificadas no ISP, pois consideramos que aquilo que aproxima as figuras (isenções totais e parciais), que é o facto de ambas constituírem uma situação de exceção face à tributação-regra, se sobrepõe ao que as afasta.

Outras classificações de isenções são apresentadas pela doutrina⁸⁸, no entanto gostaríamos de referir apenas mais uma, que tal como as anteriores tem pertinência no campo dos impostos especiais de consumo e que se refere à distinção entre isenções automáticas e não automáticas. Também o artigo 5.º do EBF, visando todos os benefícios fiscais e não apenas aqueles que são constituídos por isenções, espelha a distinção a que nos pretendemos referir. Nele os benefícios fiscais são divididos em automáticos e dependentes de reconhecimento. As isenções automáticas serão aquelas que operam assim que se verifiquem os factos previstos na lei; correspondendo as dependentes de reconhecimento àquelas cuja efetivação pressupõe um ou mais atos posteriores de reconhecimento. No âmbito dos impostos especiais de consumo e mais particularmente no âmbito das isenções previstas para o ISP, encontramos casos de isenções dependentes de reconhecimento (a grande maioria) e casos em que o benefício é automático.

1.4 O Princípio de Equivalência e o ISP

Por regra, a legitimação dos impostos é realizada tendo por base o conceito de igualdade tributária, o qual é uma expressão do princípio geral da igualdade. O princípio da igualdade no âmbito fiscal tem inerente a ideia de generalidade, no sentido de que

⁸⁶ Cfr. Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p.279. No mesmo sentido: Nabais, Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit., p.392; Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, op. cit., p. 213.

⁸⁷ Cfr. Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, op. cit., p. 280; Juan Y Penalosa, Jose Luis, Diaz Monasterio, Felix de Luis, *Consideraciones Sobre La Teoria De Las Exenciones Fiscales*, op. cit., p. 187 e p.196; Nunez de La Torre, Pablo, *Estudio Juridico De Las Exenciones Fiscales En El Derecho Tributario Español*, XI Semana de Estudios de Derecho Tributario, Tomo I, Fundacion para la Promocion de los Estudios Financieros, Madrid [Em linha]. [Consult. 06-01-2016]. Disponível em: <http://www.fundef.org/S11.htm>

⁸⁸ Cfr. por exemplo, Soares Martinez, *Direito Fiscal*, op. cit., p. 237 e p. 263.

todos os cidadãos se encontram adstritos ao dever de pagar impostos e de uniformidade, ao exigir que tal dever seja aferido por um mesmo critério, o da capacidade contributiva. De acordo com este critério o imposto deve ser igual para os que possuem idêntica capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente para os que possuem diferente capacidade, na proporção desta diferença (igualdade vertical).⁸⁹ Porém, nos sistemas fiscais modernos, outra expressão da ideia de igualdade tributária é constituída pelo princípio da equivalência.⁹⁰ De acordo com o princípio da equivalência, aqueles que recebam da comunidade o mesmo benefício ou que a ela imputem o mesmo encargo, devem sofrer imposto igual, aqueles que recebam benefício diferente ou imputem encargo diferente, devem sofrer imposto diferente também⁹¹. É certo que não encontramos na Constituição da República referência expressa quer ao princípio da capacidade contributiva, quer ao princípio da equivalência, no entanto, os mesmos não carecem de um específico preceito constitucional, já que encontram o seu fundamento no princípio geral da igualdade, constante do artigo 13.º da CRP⁹².

Resulta de tudo quanto temos visto sobre a natureza, estrutura e mecânica dos impostos especiais de consumo que estes se revelam largamente alheios ao princípio da capacidade contributiva, já que este implica a personalização do imposto, com ponderação das necessidades pessoais e familiares do contribuinte. Pelo contrário, como refere Sérgio Vasques⁹³, os impostos especiais de consumo mostram-se especialmente aptos à concretização do princípio da equivalência, pois o consumo de tabaco, bebidas alcoólicas e produtos petrolíferos comportam custos sociais elevados, em cuidados médicos, poluição ou desgaste de estruturas variadas. Assim, os impostos especiais de consumo são maioritariamente fundamentados como um meio de obrigar o contribuinte a compensar de algum modo a comunidade pelos custos sociais gerados pelos seus consumos, ou seja, têm em vista a internalização de externalidades negativas geradas.^{94/95}. É este o fundamento da cobrança de imposto por parte do Estado.

⁸⁹ Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit. p. 155.

⁹⁰ Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op.cit., p. 78.

⁹¹ *Idem, ibidem*, p. 78.

⁹² Neste sentido: Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, op. cit. p. 155; Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 79.

⁹³ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 128.

⁹⁴ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 227.

⁹⁵ Externalidades correspondem a custos e a benefícios que são suportados, inesperadamente, por sujeitos exteriores ao mercado, ou seja, custos e benefícios sociais. Quando existem custos sociais superiores aos custos privados estamos perante externalidades negativas. Quando existem benefícios sociais superiores

A própria harmonização dos impostos especiais de consumo a nível da União Europeia, veio tornar mais expressiva a relação entre estes impostos e a compensação dos custos ambientais e sociais originados por este tipo de consumos, o que ressalta, por exemplo, a nível da seleção dos produtos tributáveis ou da diferenciação de taxas consoante o custo que o consumo de cada produto gera. No que respeita especificamente ao ISP, a consideração do princípio da equivalência tem-se tornado cada vez mais evidente, não sendo de esquecer que a Diretiva 2003/96/CE associa claramente a tributação energética às alterações climáticas⁹⁶.

A nível nacional, o artigo 2.º do CIEC veio consagrar este princípio, estabelecendo que os *“impostos especiais de consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária.”*

Podemos dizer que, em certa medida, o CIEC procura no seu articulado acompanhar esta ideia de equivalência⁹⁷. Assim, verifica-se a tributação dos produtos pela sua introdução no consumo quer esta seja regular ou não, pois em ambos os casos os custos ambientais/sociais ocorrem (artigo 9.º). Seguindo a mesma lógica, os produtos que sejam inutilizados ou objeto de perda irreparável, não se consideram introduzidos no consumo, não havendo assim lugar à liquidação de imposto (artigo 9.º, n.º 4). No que se refere ao ISP, também a estrutura de taxas revela o objetivo de tributar os produtos consoante o seu impacto ambiental, na medida em que os limites das taxas da gasolina sem chumbo são inferiores aos da gasolina com chumbo, tal como o fuelóleo com teor de enxofre superior a 1% se encontra sujeito a uma taxa superior àquele cujo enxofre não atinge esta percentagem.

Desta forma, podemos afirmar que os impostos especiais de consumo apresentam finalidades extrafiscais, que no caso do ISP se reconduzem globalmente à vertente ambiental, pelo que a análise das isenções nestes impostos deve ter este aspeto em consideração. No entanto, como veremos, no domínio das isenções previstas para o

aos benefícios privados estamos perante externalidades positivas. Cfr. Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 227.

⁹⁶ Vejam-se os Considerandos 7) e 29) da Diretiva 2003/96/CE.

⁹⁷ Contudo, a aplicação rigorosa deste princípio implicaria um cálculo detalhado dos custos resultantes do consumo dos produtos tributados, o que nunca foi feito em Portugal. Afonso, António Brigas, *Noções gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 22.

ISP, nem sempre o princípio da equivalência foi o princípio orientador do legislador⁹⁸, seja ele o legislador nacional ou comunitário. Com efeito, as isenções de ISP consagradas no CIEC não se referem apenas a situações em que o custo ambiental não se verifica. Assim, encontramos na legislação nacional casos de isenção claramente justificada pela ausência de custo ambiental para a comunidade (por exemplo, a utilização em fins distintos de carburante ou combustível) e casos em que tal custo é manifesto, como a isenção para os produtos consumidos na navegação aérea.

2. O ISP e as Isenções na Legislação Nacional e da União Europeia

2.1. O período anterior à harmonização

Em Portugal, durante boa parte do séc. XX, nomeadamente, até 1986, a tributação dos combustíveis foi feita por via estritamente administrativa. O sistema instituído, designado por “economia dos combustíveis”, consistia fundamentalmente, na cobrança de taxas sobre os combustíveis líquidos: gasolinas auto, gasóleo e petróleos⁹⁹. Com efeito, a taxa de salvação nacional, criada pelo Decreto n.º 15814, de 4 de agosto de 1928, com o objetivo de equilibrar o Orçamento e obter os recursos destinados a juros e amortização do empréstimo de reconstituição nacional¹⁰⁰, manteve-se em vigor, durante várias décadas. No entanto, a taxa de salvação nacional, nos termos do artigo 1º daquele Decreto, constituía um tributo cobrado sobre as mercadorias provenientes de «*países estrangeiros*», pelo que não se mostrava compatível com a legislação comunitária, nomeadamente com o princípio da não discriminação, sendo a questão da sua supressão colocada durante a fase de negociações da adesão de Portugal à CEE¹⁰¹. Assim, tendo em mente a futura adesão de Portugal à CEE, o Decreto-Lei n.º 133/82, de 23 de abril, revogou o Decreto n.º 15814, de 4 de agosto e veio aprovar o imposto interno de consumo sobre a gasolina e determinados óleos minerais, incidindo este imposto não só

⁹⁸ Cfr. quanto este aspeto, Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp. 128 a 132.

⁹⁹ Martins, Deolinda, *ISP: Passado e Futuro*, Revista Alfândega, nº 20, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas, p.11.

¹⁰⁰ Cfr. Preâmbulo do referido Decreto nº 15814, de 4 de agosto de 1928.

¹⁰¹ Pitta e Cunha, Paulo, *O Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos em Portugal*, op. cit., p. 19.

sobre produtos importados, mas também sobre aqueles que resultassem de produção nacional¹⁰².

Apenas em 1986, através do artigo 41.º da Lei n.º 9/86, de 30 de abril (Lei do Orçamento de Estado para 1986), foi criado o imposto sobre produtos petrolíferos, abreviadamente designado por ISP. Nos termos do referido artigo 41.º, o ISP entrou em vigor a 1 de maio de 1986, encontram-se a ele sujeitos as gasolinas auto (super e normal), petróleos (iluminante e carburante), gasóleo e fuelóleos (artigo 41.º, n.º4) mas também a nafta química, gases de petróleo liquefeitos, gás de carburação e gás da cidade (artigo 41.º, n.º5)¹⁰³.

De acordo com o estabelecido no artigo 41.º, n.º 3, as taxas de imposto eram variáveis, correspondendo à diferença entre o preço de venda ao público desses produtos e o respetivo custo, contudo tais taxas deviam compreender-se nos intervalos fixados nos números 4 e 5 do mesmo artigo. A aprovação do ISP, conforme é referido no Acórdão n.º 322/89 do Tribunal Constitucional, visou sobretudo chamar ao domínio da competência parlamentar a determinação da incidência e montantes do imposto, o que não sucedia anteriormente, no entanto vários aspetos relacionados com a sua determinação concreta e cobrança só posteriormente à Lei n.º 9/86 foram regulados¹⁰⁴.

¹⁰² Para mais pormenores sobre o sistema que vigorou até 1986 veja-se o Acórdão n.º 322/89, do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19890322.html>

¹⁰³ Note-se como neste momento a incidência objetiva do imposto se baseava no nome comercial dos produtos e não na subposição da Nomenclatura Combinada.

¹⁰⁴ Tendo o ISP sido definido como a diferença entre o preço máximo de venda ao público dos produtos e o respetivo custo, seria necessário estabelecer também uma forma de cálculo desse custo. As Portarias n.º 573/86, de 4 de outubro e n.º 99/87, de 12 de fevereiro, fixaram, respetivamente, o sistema de determinação das Margens de Comercialização (para as empresas petrolíferas distribuidoras e para a revenda) e os custos de aprovisionamento, transporte e refinação. Deste modo, foi o Decreto-Lei n.º 292/87, de 30 de julho, reconhecendo no seu preâmbulo que as operações de determinação e cobrança do imposto haviam continuado a processar-se na base de normativos anteriores à Lei n.º 9/86, que veio estabelecer em que momento o imposto era exigível (artigo 1.º), a quem competia a sua determinação e cobrança (artigo 2.º) e como deveria essa determinação ser efetuada (artigo 3.º). O Decreto-Lei n.º 292/87, ao estabelecer que a exigibilidade do imposto se verificava, por regra, no momento da numeração da declaração para consumo, que as entidades competentes para determinação e aprovação da taxa mensal de ISP seriam a Direção-Geral das Alfândegas e a Direção-Geral de Energia e que a determinação do imposto seria feita com base nas quantidades indicadas nas declarações para consumo, veio proceder a uma autêntica regulamentação do artigo 41.º da Lei n.º 9/86, como refere Deolinda Martins *in* ISP: Passado e Futuro, op. cit., p.12. Acresce que, no momento em que o Decreto-Lei n.º 292/87 foi publicado, já o ISP passara a ser inscrito como receita geral do Orçamento de Estado, deixando de ser receita do Fundo de Abastecimento, ao qual havia ficado transitoriamente consignado, conforme o disposto no artigo 41º, n.º 2 da Lei n.º 9/86.

A seguinte alteração de relevo¹⁰⁵ na vida do ISP ocorreu na sequência da Lei n.º 65/90, de 28 de dezembro, lei orçamental para 1991. No artigo 38.º desta, foi o Governo autorizado a rever o sistema de tributação dos combustíveis líquidos e gasosos, de modo a aproximá-lo dos atos comunitários aplicáveis ao setor. No âmbito desta autorização legislativa, veio o Governo aprovar o Decreto-Lei n.º 261-A/91, de 25 de julho e um novo regime fiscal aplicável aos produtos petrolíferos. No texto preambular encontramos o principal objetivo desta alteração legislativa, que segundo o legislador visou a clarificação e simplificação da tributação dos produtos petrolíferos, eliminando vários impostos e reduzindo as exigências burocráticas motivadas pelo cálculo mensal das taxas. Concomitantemente procurava já o legislador ir de encontro àquilo que se conhecia das propostas comunitárias de harmonização do imposto especial sobre produtos petrolíferos.

O Decreto-Lei n.º 261-A/91 trouxe inúmeras novidades ao regime legal do ISP, das quais iremos destacar algumas¹⁰⁶. Uma primeira palavra para frisar o facto de pela primeira vez o legislador autonomizar claramente em dois artigos distintos o facto gerador do imposto e o momento da sua exigibilidade. Assim, o artigo 2.º daquele Decreto-Lei estabelecia que o facto gerador do imposto consistia na introdução no consumo de mercadorias sujeitas a ISP, sendo a data relevante para este efeito, a data de aceitação da declaração de introdução no consumo. Por sua vez, o artigo 9.º veio determinar que o ISP se tornaria exigível na data do respetivo registo da liquidação.

Um aspeto claramente importante e inovador deste regime foi a fixação de normas de incidência com recurso aos códigos da Nomenclatura Combinada utilizada na Pauta Aduaneira Comum (artigo 3.º), permitindo assim um indiscutível rigor técnico na delimitação dos produtos sujeitos a ISP¹⁰⁷. Deste modo, antecipava-se também a técnica legislativa utilizada a nível comunitário, nomeadamente, nas propostas de diretivas de harmonização.

¹⁰⁵ A Lei n.º 114/88, de 30 de dezembro e a Lei n.º 101/89, de 29 de dezembro, Leis do Orçamento de Estado para, respetivamente 1989 e 1990, apenas introduziram pequenos ajustes quanto aos limites dos intervalos de taxas para alguns produtos e regulamentaram algumas situações de variações de custos.

¹⁰⁶ Por exemplo, sobre as taxas, questão que não iremos abordar, veja-se Pitta e Cunha, Paulo, op. cit., p. 23; Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Novo Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos (I.S.P.)*, Revista Alfândega n.º 22/23, Lisboa, Direção-Geral das Alfândegas, p.50 e ainda o Acórdão n.º 70/2004 do Tribunal Constitucional, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040070.html>.

¹⁰⁷ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Novo Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos (I.S.P.)*, op. cit., p. 47.

No que às isenções diz respeito, também o Decreto-Lei n.º 261-A/91 veio trazer novidades merecedoras de destaque. Ao contrário do regime legal anterior onde nenhuma isenção estava expressamente prevista, neste novo regime, as isenções encontravam-se enumeradas exaustivamente¹⁰⁸ no artigo 4.º daquele diploma legal. Assim, estavam isentas de imposto, as mercadorias que se destinassem a embaixadas, missões diplomáticas e consulares, bem como aos seus agentes; a serem consumidas pelas forças armadas estrangeiras estacionadas em Portugal; ao abastecimento de embarcações de pesca e navegação costeira, com exclusão das embarcações desportivas ou de recreio; a serem consumidas na produção de eletricidade ou gás de cidade e a serem utilizadas em usos técnicos, exceto como combustível ou carburante automóvel. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 376/91, de 9 de outubro (que aditou os números 13, 14 e 15 ao artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 261-A/91), veio estabelecer também uma isenção parcial através da tributação com taxa reduzida de imposto em relação ao gasóleo consumido na atividade agrícola. Como se verifica, as isenções de ISP encontravam-se relacionadas com a utilização dada aos produtos, distinguindo-se quanto à sua natureza dois tipos de motivações: económico-sociais nos casos das isenções para agricultura, pesca, navegação costeira, produção de eletricidade, produção de gás de cidade e em usos técnicos, e reciprocidade e igualdade de tratamento nos casos das isenções para o Corpo Diplomático e forças armadas estrangeiras¹⁰⁹.

As embaixadas e missões diplomáticas e consulares beneficiavam de isenção no consumo de qualquer produto petrolífero, operando na prática tal isenção pelo mecanismo de devolução de ISP, através da apresentação de requisição visada pelos Serviços de Protocolo do Ministério dos Negócios Estrangeiros¹¹⁰. Também a isenção prevista para as forças armadas estrangeiras estacionadas em Portugal era aplicável a todos os produtos, dando-se assim com este normativo legal cumprimento aos acordos internacionais nesta matéria.

No que se refere à isenção prevista para as mercadorias destinadas a ser consumidas por embarcações de pesca ou de navegação costeira (com exclusão das embarcações desportivas ou de recreio), este regime legal foi claramente fonte de

¹⁰⁸ Fernandes, Manuel T. e Monteiro, Ismael, *As Isenções no Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos*, Revista Alfândega n.º 24/25, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas, p. 27.

¹⁰⁹ Cfr. Fernandes, Manuel T. e Monteiro, Ismael, *As Isenções no Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos*, op. cit., p. 28.

¹¹⁰ *Idem, ibidem*, p. 29.

simplificação. Com efeito, os procedimentos aplicáveis a estas situações encontravam-se regulamentados nas Circulares números 229/78 e 256/86, Série II, da Direção-Geral das Alfândegas, as quais previam a aplicação do *regime de reexportação*¹¹¹. Sendo o regime de reexportação aplicável a mercadorias de países terceiros destinadas a ser consumidas fora do território, os combustíveis consumidos pelas embarcações de pesca ou navegação costeira eram, pelo contrário, consumidos no território nacional. Com o novo regime previsto no Decreto-Lei n.º 261-A/91, esses produtos passaram a ser declarados para introdução no consumo e não para reexportação, beneficiando de isenção de ISP. Também neste caso, a isenção se verificava através de pedido de devolução de ISP, apresentado à Direção-Geral das Alfândegas pelas empresas petrolíferas distribuidoras, com base em guias de fornecimento emitidas pelos Postos Fiscais. Estas guias por sua vez só eram emitidas mediante a apresentação de requisições autorizadas pelo Serviço de Lotas e Vendagens dependente do Ministério do Mar¹¹².

Os produtos petrolíferos consumidos na produção de eletricidade e de gás de cidade beneficiavam de isenção de ISP, desde que as empresas beneficiárias desenvolvessem essa atividade no âmbito da prestação de um serviço público e que o mesmo constituísse a sua atividade principal. Nestes casos, o produto preponderantemente consumido nessa produção era o fuelóleo¹¹³.

A isenção de produtos utilizados naquilo que era designado como usos técnicos, visava sobretudo atividades em que os produtos petrolíferos eram consumidos em usos distintos de combustível ou carburante, pretendendo-se assim, não se sobrecarregar fiscalmente atividades produtivas em que aqueles produtos não tivessem a sua utilização típica.

A única isenção parcial concedida ao abrigo do Decreto-Lei n.º 261-A/91 (após alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 376/91) respeitava ao gasóleo utilizado na atividade agrícola. Neste caso, os agricultores deveriam inscrever-se no Ministério da Agricultura, nomeadamente, na Direção-Geral de Hidráulica e Engenharia Agrícola, a quem caberia, tendo em conta a área de rega e/ou máquinas utilizadas pelo agricultor,

¹¹¹ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Novo Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos (I.S.P.)*, op. cit., p. 49.

¹¹² Fernandes, Manuel T. e Monteiro, Ismael, *As Isenções no Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos*, op. cit., p. 29.

¹¹³ *Idem, ibidem*, p. 29.

fixar um *plafond* anual de consumo para este, a fim de ser emitido um cartão informatizado, que conteria os dados relativos ao *plafond* autorizado. Seria com esse cartão que o agricultor deveria dirigir-se ao posto de abastecimento para efetuar as suas aquisições de gasóleo agrícola. Posteriormente, a empresa petrolífera responsável pelos abastecimentos, deveria elaborar uma relação mensal do gasóleo agrícola fornecido e solicitar a devolução de ISP relativamente à diferença entre a taxa de imposto paga pelo gasóleo e taxa reduzida devida pelo gasóleo agrícola¹¹⁴.

Até ao Decreto-Lei n.º 261-A/91 o regime legal dos produtos petrolíferos encontrava-se disperso por vários diplomas, encontrando-se os produtos sujeitos a ISP (Lei n.º 9/86), imposto sobre o consumo (Decreto-Lei n.º 133/82, de 23 de abril), IVA e emolumentos de despacho geral (artigos 10.º e 11.º da Tabela II anexa à Reforma Aduaneira¹¹⁵). Com o novo regime criado pelo Decreto-Lei n.º 261-A/91, os produtos petrolíferos passaram a estar sujeitos unicamente a IVA e ISP¹¹⁶, o que ia de encontro às propostas comunitárias de harmonização¹¹⁷ e ao processo transposição de Diretivas que se avizinhava.

2.2. A harmonização e a primeira legislação dela decorrente

Como vimos anteriormente, o atual regime legal disciplinador dos impostos especiais de consumo encontra a sua origem no Direito Comunitário. As propostas do *Plano Scrivener* vieram a culminar na aprovação daquele que seria o primeiro quadro comunitário relativo aos impostos especiais de consumo, contemplado na Diretiva 92/12/CEE, do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992 relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (diretiva horizontal com as regras comuns ao funcionamento dos impostos especiais de consumo) e nas Diretivas 92/78/CEE a 92/84/CEE (diretivas verticais). De entre estas, importa destacar, dado o nosso tema, a Diretiva 92/81/CEE, de 19 de outubro de 1992 relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o

¹¹⁴ Fernandes, Manuel T. e Monteiro, Ismael, *As Isenções no Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos*, op. cit., p. 30.

¹¹⁵ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Novo Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos (I.S.P.)*, op. cit., p. 54.

¹¹⁶ Cfr. Norma revogatória inserida no artigo 20.º do Decreto-Lei n.º 216-A/91.

¹¹⁷ Cfr. Artigo 1.º da proposta de diretiva do Conselho relativa à harmonização dos impostos sobre consumos específicos que incidem sobre os óleos minerais publicada no JOCE n.º C 322, de 21 de dezembro de 1990.

consumo de óleos minerais e a Diretiva 92/82/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992 relativa à aproximação das taxas de impostos especiais de consumo de óleos minerais¹¹⁸.

A Diretiva 92/12/CEE foi transposta através do Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de fevereiro, o qual veio consagrar as regras gerais nesta matéria, nomeadamente as que se referem à circulação dos produtos em regime de suspensão entre entrepostos fiscais, facto gerador, exigibilidade e isenções comuns¹¹⁹. Porém, no que ao ISP diz respeito seria necessário esperar pelo ano de 1994, para que se verificasse a transposição para o direito interno das Diretivas 92/81/CEE e 92/82/CEE. Com efeito, foi no uso da autorização legislativa contida na Lei n.º 75/93, de 20 de dezembro¹²⁰, que se procedeu a essa transposição, através da aprovação do Decreto-Lei n.º 123/94 (regime dos óleos minerais, matéria coletável e isenções) e do Decreto-Lei n.º 124/94 (relativo às taxas de imposto), ambos de 18 de maio.

Deste modo, na sequência do que se encontrava previsto nas referidas Diretivas, foi contemplado na legislação nacional um imposto especial de consumo harmonizado a nível comunitário, sendo os óleos minerais a ele sujeitos identificados através da referência aos códigos da Nomenclatura Combinada (artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 123/94). Por outro lado, o tributo foi definido como um imposto específico, cuja unidade tributável correspondia a 1000 l de produto ou 1000 kg-ar, consoante os produtos (artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 123/94), verificando-se o facto gerador, para além das regras gerais previstas no Decreto-Lei n.º 52/93, também quando qualquer óleo mineral fosse utilizado, colocado à venda ou consumido em uso como carburante ou combustível ou quando quaisquer produtos fossem utilizados, colocados à venda ou consumidos em uso como carburantes (artigo 4.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 123/94). Note-se que algumas destas características do imposto já se verificavam no anterior desenho legal do ISP, por força do Decreto-Lei n.º 261-A/91. No entanto, no que às taxas diz respeito, a alteração

¹¹⁸ Segundo refere A. Brigas Afonso, as principais dificuldades sentidas na harmonização das estruturas e das taxas dos óleos minerais resultavam da importância das receitas fiscais deste imposto e das disparidades na gama de produtos sujeitos, definição de facto gerador e sobretudo a nível das isenções. Afonso, A. Brigas, *Produtos Petrolíferos, Circulação Intracomunitária e Regime Fiscal*, Revista Alfândega n.º 38, Lisboa, Direção-Geral das Alfândegas, p. 31.

¹¹⁹ Sérgio Vasques refere mesmo a proximidade entre o texto do Decreto-Lei n.º 52/93 e o da Diretiva 92/12/CEE, motivada pela urgência na transposição das Diretivas necessárias ao cumprimento do calendário do mercado interno, in *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 176.

¹²⁰ Já no artigo 42.º, n.º 2 da Lei n.º 30-C/92, de 28 de dezembro, lei orçamental para 1993, se autorizava o Governo a rever o regime fiscal dos produtos petrolíferos com vista ao seu aperfeiçoamento e adequação ao mercado interno. No entanto, tal autorização não foi utilizada para transpor as Diretivas em questão.

do normativo legal foi mais acentuada, uma vez que as taxas do ISP passaram a ser definidas como taxas fixas (artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 124/94), podendo oscilar no entanto, dentro dos intervalos previstos na lei¹²¹.

A matéria respeitante às isenções encontrava-se regulada no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 52/93 (disposições gerais e comuns em matéria de isenções de impostos especiais de consumo) e no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 (isenções de ISP).

O artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 52/93, correspondendo em grande medida ao artigo 23.º da Diretiva 92/12/CEE, não veio trazer novidades de maior em termos de isenções no âmbito dos impostos especiais de consumo, uma vez que as isenções nele incluídas iam de encontro ao que se encontrava anteriormente previsto no artigo 4.º do Decreto-Lei n.º 261-A/91 (isenções relacionadas com relações diplomáticas ou consulares, a forças armadas estrangeiras ou organismos internacionais). Por seu lado, o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 que encontra a sua origem no artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE, introduziu algumas novidades face à legislação nacional anterior, nomeadamente ao consagrar a isenção de ISP para os óleos minerais que comprovadamente se destinassem ao consumo na navegação aérea ou de transportes públicos (alíneas b) e e) do n.º1 do artigo 7.º).

Em termos sistemáticos podemos dividir as isenções previstas a nível comunitário no âmbito dos óleos minerais em três tipos: obrigatórias, facultativas e permitidas a certos Estados-Membros. As isenções cuja concessão era obrigatória no espaço comunitário resultavam do artigo 23.º da Diretiva 92/12/CEE e do artigo 8.º, n.º 1 da Diretiva 92/81/CEE e vieram a ser incluídas no artigo 22.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 52/93 e no artigo 7.º, n.º 1, alíneas a), b), c) e f) do Decreto-Lei n.º 123/94, respeitando a: fornecimento de combustíveis no âmbito de relações diplomáticas e consulares¹²², bem como às forças armadas estrangeiras estacionadas num Estado-Membro¹²³; uso dos produtos como matérias-primas¹²⁴; uso na navegação aérea e na navegação em águas comunitárias, incluindo a pesca e, por fim, uso dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo por injeção nos altos-fornos com vista à redução química do coque

¹²¹ Para uma análise detalhada sobre a passagem do regime de taxas variáveis para o de taxas fixas, veja-se Pitta e Cunha, Paulo, op. cit., pp. 26 e seguintes.

¹²² Cfr. Portaria n.º 147/96, de 8 de maio quanto às formalidades e procedimentos de controlo dos consumos isentos das embaixadas, missões diplomáticas e consulares e respetivos agentes.

¹²³ Cfr. Portaria n.º 684/97, de 14 de agosto.

¹²⁴ A regulamentação da isenção relativa aos produtos utilizados como matérias-primas encontrava-se na Portaria n.º 1038/97, de 3 de outubro.

utilizado como principal combustível¹²⁵. Também os produtos contidos nos reservatórios normais e nos contentores especiais dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-Membros faziam parte da listagem de isenções obrigatórias (artigo 7.º, n.º 1, alínea g) do Decreto-Lei n.º 123/94)¹²⁶.

As isenções facultativas (incluindo os casos de redução da taxa de imposto) encontravam-se previstas no artigo 8.º, n.º 2 da Diretiva 92/81/CEE. Sendo facultativas, caberia a cada Estado-Membro, face à sua realidade interna analisar e decidir da sua existência ou não¹²⁷. Do extenso elenco comunitário de isenções facultativas, somente foram previstas na legislação nacional as que se referiam ao consumo de óleos minerais para a produção de eletricidade ou de eletricidade e calor (artigo 7.º, n.º 1, alínea d) do Decreto-Lei n.º 123/94); consumo de carburantes com vista ao seu consumo na navegação interior (artigo 7.º, n.º 1, alínea h) do Decreto-Lei n.º 123/94¹²⁸) e consumo de gasóleo na atividade agrícola (artigo 1.º, n.º 3 do Decreto-Lei n.º 124/94), sendo esta última situação uma redução de taxa¹²⁹.

Para além das isenções obrigatórias e das isenções facultativas, a legislação comunitária aprovada, previa também, a possibilidade de o Conselho, mediante proposta da Comissão, poder autorizar qualquer Estado-Membro a introduzir outras isenções ou reduções da taxa do imposto motivadas por considerações políticas específicas (artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE). Estes seriam casos de “isenções-país”, que sendo, em termos teóricos, incompatíveis com o mercado interno, em termos práticos eram admitidos por se considerar que não criariam distorções da concorrência¹³⁰, nem implicariam prejuízo para a política comunitária de proteção do ambiente. Assim, no âmbito do mecanismo previsto no artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE, foram publicadas as Decisões do Conselho 92/510/CEE, de 19 de outubro e

¹²⁵ A alínea f) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 foi introduzida pelo artigo 41.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de março, na sequência da inclusão no artigo 8.º, n.º 1 da Diretiva 92/81/CEE de uma alínea d) referente a este tema, por força da Diretiva 94/74/CE do Conselho de 22 de dezembro.

¹²⁶ A alínea h) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 foi introduzida pelo artigo 41.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de março, na sequência da inclusão do artigo 8.º-A na Diretiva 92/81/CEE, por força da Diretiva 94/74/CE do Conselho de 22 de dezembro.

¹²⁷ Vieira, Maria Paula Mello, *Harmonização Fiscal do Imposto Especial sobre o Consumo dos Produtos Petrolíferos (Uma Visão Problemática das Isenções)*, Revista Alfândega n.º 38, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas, p. 43.

¹²⁸ Esta alínea h) foi introduzida pela Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro.

¹²⁹ Quanto aos procedimentos a seguir para execução do artigo 1.º, n.º 3, do Decreto-Lei n.º 124/94, veja-se a Portaria n.º 349/94, de 1 de junho e a Portaria n.º 732/94, de 12 de agosto. Por sua vez, a Portaria n.º 200/96, de 5 de junho, previa as regras relativas ao corante e marcador do gasóleo.

¹³⁰ Vieira, Maria Paula Mello, *Harmonização Fiscal do Imposto Especial sobre o Consumo dos Produtos Petrolíferos (Uma Visão Problemática das Isenções)*, op. cit., p. 44.

93/697/CE, de 13 de dezembro, que autorizavam os Estados-Membros a continuar a aplicar a certos óleos minerais, quando utilizados para fins específicos, determinadas reduções ou isenções de taxas de impostos sobre consumos específicos¹³¹. Neste âmbito foram contempladas no espaço comunitário as mais variadas situações, quer originadas por motivações económicas, como por exemplo, a isenção aplicável aos óleos minerais consumidos pelos motores utilizados na drenagem de terrenos alagados (Itália); a isenção para o carburante usado em táxis (França); a isenção para as centrais de dessalinização (Holanda) ou ainda, motivações de outra índole, como por exemplo, religiosa (isenção do imposto para o carburante consumido pelos bispos gregos).

No que a Portugal diz respeito, foi obtida autorização para isentar o gás de petróleo liquefeito carburante quando consumido pelos transportes públicos (n.º 4 do artigo 1.º da Decisão n.º 93/697/CE, incluído na alínea e) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94); isentar a navegação aérea privada de recreio (n.º 11 do artigo 1.º da Decisão n.º 92/510/CEE) e aplicar taxa zero aos óleos minerais obtidos através do tratamento dos óleos usados ou dos resíduos¹³²(esta isenção foi autorizada de forma tácita não tendo sido publicada¹³³).

Seria este, em traços largos, o enquadramento legal do ISP e das respetivas isenções, em vigor, até à aprovação em Portugal, da primeira codificação relativa aos impostos especiais de consumo.

2.3. O primeiro CIEC e a legislação comunitária

A Lei n.º 87-B/98, de 31 de dezembro, lei do Orçamento de Estado para 1999, no seu artigo 35.º, autorizou o Governo a codificar num único diploma o regime dos

¹³¹ A vigência destas isenções foi prorrogada pela última vez em 2001, através da Decisão 2001/224/CEE do Conselho, de 12 de março.

¹³² Vieira, Maria Paula Mello, *Harmonização Fiscal do Imposto Especial sobre o Consumo dos Produtos Petrolíferos (Uma Visão Problemática das Isenções)*, op. cit., p. 44.

¹³³ É referido no Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu respeitante às isenções ou reduções de ISP, COM (96) 549 final, de 14-11-1996, p. 5, que dado não ter sido solicitado nem pela Comissão nem por qualquer administração nacional que alguns pedidos fossem considerados formalmente pelo Conselho, várias decisões foram adotadas de forma tácita, não tendo sido publicadas. Essas decisões dizem respeito a pedidos apresentados pela Irlanda, Reino Unido, França, Alemanha, Portugal e Espanha, no sentido de serem autorizados a isentar os óleos usados utilizados para aquecimento. *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do n.º 6 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE do Conselho, respeitante às isenções ou reduções motivadas por considerações específicas relacionadas com políticas prosseguidas, como previsto no n.º 4 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE* [Em linha]. [Consult. 14-02-2016], Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0549&from=PT>

impostos especiais de consumo incidentes sobre o álcool e bebidas alcoólicas, sobre os produtos petrolíferos e sobre os tabacos manufaturados. Na sua sequência foi aprovado, pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, o primeiro Código dos Impostos Especiais de Consumo. Como referido no preâmbulo daquele diploma, procurava-se assim pôr fim a oscilações de conceitos e terminologia, bem como na forma e na substância das soluções, que resultava do facto de aqueles impostos se encontrarem até então regulados em diversos diplomas¹³⁴, que consubstanciavam, como vimos, a primeira transposição para o direito nacional, da legislação comunitária aprovada no âmbito do processo de harmonização comunitária dos impostos especiais de consumo.

Assim, na parte geral do Código acolheu-se sobretudo a disciplina da Diretiva 92/12/CEE, que já havia sido transporta para o direito nacional pelo Decreto-Lei n.º 52/93, procurando-se no entanto, realizar um esforço de clarificação na linguagem, ordenação das matérias e harmonização de soluções¹³⁵. Por seu lado, na parte especial do Código reuniram-se as disposições por imposto, cada capítulo contendo a incidência objetiva, isenções e taxas próprias.

No que diz respeito às isenções, como nos diz o legislador no preâmbulo do diploma, procurou-se distinguir com maior clareza as isenções comuns daquelas que eram particulares a um ou outro imposto, acrescentando alguns casos de isenções que não tinham sido previstas até ao momento.

No artigo 5.º do Código ficaram assim contempladas as isenções comuns aos vários impostos especiais de consumo¹³⁶.

¹³⁴ Decreto-Lei n.º 52/93, de 26 de fevereiro, Decreto-Lei n.º 117/92, de 22 de junho, Decreto-Lei, n.º 104/93 de 5 de abril, Decretos-Lei n.ºs 123/94 e 124/94, de 18 de maio e Decreto-Lei n.º 325/93, de 25 de setembro.

¹³⁵ Sobre o Código aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro, veja-se por exemplo, Caneira, Álvaro e Fernandes, Manuel, *Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Anotações, Comentários e Jurisprudência*, op. cit. ou Torrão, João António Valente, *Código dos Impostos Especiais de Consumo e Respectivo Regime Sancionatório...*; op. cit.

¹³⁶ As alíneas a), b) c) e d) do n.º 1 do artigo 5.º, correspondiam ao que já se encontrava previsto no artigo 22.º do Decreto-Lei n.º 52/93: isenções concedidas no âmbito de relações diplomáticas e consulares ou no âmbito de acordos concluídos com países terceiros ou organismos internacionais, assim como produtos fornecidos a forças armadas estrangeiras. Já as alíneas e) e f) do n.º 1 do artigo 5.º representaram uma inovação, uma vez que vieram introduzir, respetivamente, isenções para os produtos destinados a serem consumidos como provisões de bordo e para os produtos destinados a serem expedidos, exportados ou declarados para destinos equiparados. No mesmo artigo 5.º veio o Código publicado em 1999 prever outras duas situações que não constavam do Decreto-Lei n.º 123/94: a isenção para os produtos inutilizados sob fiscalização aduaneira (n.º 6) e a isenção na importação para as pequenas remessas sem valor comercial e mercadorias contidas na bagagem pessoal dos viajantes (n.º 7). A primeira situação não se encontrava prevista na Diretiva 92/12/CEE, a qual não incluía nenhuma disposição sobre isenções concedidas a produtos inutilizados. No entanto, se os impostos especiais de consumo visam tributar o consumo de determinados produtos, sendo estes inutilizados, seria irrazoável e contra a filosofia que presidiu à criação destes impostos tributar produtos inutilizados, como refere João António Valente

No que diz respeito às isenções especificamente previstas para o ISP, a disciplina do primeiro CIEC, tal como sucedera com o Decreto-Lei n.º 123/94, encontrava-se largamente delimitada pelo disposto na Diretiva 92/81/CEE relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais. Porém, ainda no decurso da vigência do primeiro CIEC, esta diretiva foi revogada pela Diretiva 2003/96/CE, que veio reestruturar o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.

A Diretiva 2003/96/CE identifica quais os produtos tributáveis, as utilizações que os tornam tributáveis, os níveis mínimos de tributação aplicáveis e ainda a faculdade de os Estados-Membros aplicarem isenções ou aquilo que designa por reduções do nível de tributação. Assim, neste âmbito os Estados-Membros devem aplicar as isenções obrigatórias, previstas no artigo 14.º, podendo optar por aplicar as isenções facultativas (artigos 15.º, 16.º e 17.º) ou as diferenciações de taxas.

No que à definição dos níveis de tributação diz respeito, estes encontram-se previstos nos quadros A, B e C do anexo I, da Diretiva 2003/96/CE. O quadro A contém os designados níveis mínimos de tributação aplicáveis aos produtos utilizados como carburantes, possuindo assim os Estados-Membros latitude para definir as suas taxas, desde que as mesmas não sejam inferiores àqueles, conforme nos é indicado pelo artigo 7.º, n.º 1. Contudo, reconhecendo que os Estados-Membros poderão ter necessidade de estabelecer diferenciações face à utilização dos produtos, o artigo 7.º nos seus números 2 e 3 admite que os Estados-Membros possam estabelecer taxas diferenciadas para o gasóleo utilizado como combustível em fins comerciais, desde que observados os níveis mínimos do referido quadro A¹³⁷.

O quadro B do anexo I por sua vez indica-nos os níveis mínimos de tributação aplicáveis aos produtos utilizados como combustível nas utilizações previstas no artigo 8.º, n.º 2, das quais destacaremos pela sua transposição para a legislação nacional, os trabalhos agrícolas, hortícolas, piscícolas e no domínio da silvicultura e ainda os motores

Torrão *in Código dos Impostos Especiais de Consumo e Respetivo Regime Sancionatório*, op. cit., p. 67. A segunda situação, tal como a primeira, não constava da Diretiva n.º 92/12/CEE, no entanto decorria já de diversa legislação comunitária. A Diretiva 78/1035/CEE, do Conselho, de 19 de dezembro, relativa às pequenas remessas sem valor comercial (entretanto revogada pela diretiva 2006/79 do Conselho, de 5 de outubro) havia sido transporta para a ordem jurídica nacional através do Decreto-Lei n.º 398/86, de 26 de novembro. Por seu lado, a Diretiva 69/169/CEE do Conselho, de 28 de maio respeitante às mercadorias contidas nas bagagens pessoais dos viajantes, encontrava-se já transporta para a ordem jurídica interna através do Decreto-Lei n.º 179/88, de 19 de maio¹³⁶. Deste modo, a sua inclusão no elenco das isenções visou sobretudo, em nossa opinião, cumprir um objetivo de sistematização e clarificação.

¹³⁷ Esta possibilidade não foi acolhida pelo legislador nacional.

fixos. Porém, no que aos trabalhos agrícolas, hortícolas, piscícolas e silvicultura diz respeito, o artigo 15.º, n.º 3 da diretiva, vem prever ainda a possibilidade de o respetivo nível de tributação poder descer até zero¹³⁸.

Por fim, o quadro C do anexo I prevê os níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento e à eletricidade, conforme remissão dos artigos 9.º e 10.º. Também nestes dois casos, a diretiva admite no seu artigo 5.º, 4.º § que possam ser previstas pelos Estados-Membros taxas de imposto diferenciadas, para distinguir entre utilização profissional e não profissional dos produtos, mas em todo o caso, desde que respeitados os níveis mínimos fixados no quadro C.

Podemos assim concluir que apenas nas situações previstas nos artigos 14.º, 15.º, 16.º e 17.º poderemos estar perante isenções totais de imposto. Nos casos referidos de taxas diferenciadas (artigos 5.º e 7.º), as taxas definidas pelos Estados-Membros terão sempre que respeitar os níveis mínimos de tributação fixados pela diretiva, nos respetivos anexos.

Uma última palavra, para referir os anexos II e III da diretiva que incluem derrogações, mediante as quais os Estados-Membros permaneceram autorizados a aplicar isenções, que na sua maior parte, haviam sido autorizadas nos termos do artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE. Estas isenções incorporadas nos anexos II e III da Diretiva 2003/96/CE expiraram na maior parte dos casos no final de 2006.

Concluindo, a Diretiva 92/81/CEE previa um número limitado de isenções facultativas, pelo que quando um Estado-Membro pretendia prosseguir determinados objetivos específicos por meio de isenções, só o poderia fazer mediante prévia autorização do Conselho. Esta situação alterou-se com a entrada em vigor da Diretiva 2003/96/CE relativa à tributação da energia e da eletricidade, que passou a colocar à disposição dos Estados-Membros um vasto leque de possibilidades de concessão de isenções/reduções determinadas por razões decorrentes de políticas específicas. Dentro destas isenções facultativas, ainda podemos distinguir aquelas cuja taxa de imposto deve respeitar os níveis mínimos de tributação fixados na Diretiva 2003/96/CE e aquelas em que a diretiva autoriza a redução do imposto abaixo dos níveis mínimos ou mesmo a isenção total.

¹³⁸ O legislador nacional não utilizou esta hipótese, sendo os produtos tributados com uma taxa efetiva de imposto.

2.4. A legislação atual

Apesar de já ter sido preparada pela Comissão uma proposta de Diretiva¹³⁹ com o objetivo de rever a Diretiva 2003/96/CE, a mesma não foi aprovada, pelo que esta se mantém em vigor nos termos descritos no ponto anterior.

Por sua vez, no que à legislação nacional diz respeito, o primeiro CIEC foi revogado pelo CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, que visou sobretudo uma maior simplificação e desburocratização dos procedimentos aplicáveis, o qual mantendo inalterada a estrutura dos impostos especiais de consumo, introduziu no entanto, alguns conceitos novos, que já referimos atrás. No que se refere às isenções, o novo CIEC veio basicamente acolher aquilo que já constava do anterior. Assim, compreende na Parte Geral as isenções comuns a todos os impostos especiais de consumo e na Parte Especial as isenções próprias de cada um.

Sendo o nosso propósito abordar as isenções que respeitam aos produtos petrolíferos e energéticos sujeitos a ISP, a nossa análise incidirá sobretudo no artigo 89.º do CIEC, que contém o grande elenco das isenções no âmbito do ISP. No entanto, para além deste, encontramos também no artigo 90.º a disciplina relativa à isenção para os biocombustíveis produzidos por pequenos produtores dedicados e no artigo 93.º, importantes regras que respeitam aos produtos que são tributados a taxas reduzidas.

Decorrendo o CIEC de uma obrigação de transposição de diretivas comunitárias, optámos por seguir aquele que nos parece ser o esquema lógico destas, organizando a matéria para efeitos de exposição em isenções obrigatórias, isenções facultativas e “isenções-país”, o que não coincide com a ordem pela qual as isenções são referidas no CIEC.

Iniciaremos, no entanto, o tema por focar aspetos gerais e comuns às várias isenções de ISP e que nos parecem ser os mais pertinentes para o seu estudo.

¹³⁹ Vide Documento COM (2011) 169 final de 13-04-2011, que contém a Proposta de Diretiva do Conselho que altera a Diretiva 2003/96/CE do Conselho, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1461839298606&uri=CELEX:52011PC0169>

3. As Isenções de ISP

3.1. Aspetos gerais

Entramos aqui nas questões que são transversais a todas as isenções, nomeadamente, nas questões relacionadas com o seu enquadramento no âmbito dos benefícios fiscais, necessidade de reconhecimento prévio, pedido da isenção e as obrigações decorrentes do benefício.

3.1.1 As isenções enquanto benefícios fiscais

Nos pontos 1.1 e 1.3 *supra* desta Parte II, a propósito dos conceitos gerais em torno das isenções, referimos brevemente o EBF. No entanto, no que ao enquadramento das isenções diz respeito, sempre a ele teríamos de voltar, pois contém importantes regras gerais sobre a matéria.

Estabelece o artigo 2.º, n.º 1 do EBF que se consideram benefícios fiscais “...as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem.” Entre os benefícios fiscais incluem-se as isenções e as reduções de taxas, tal como estabelecido no n.º 2 do mesmo artigo. A importância de nos referirmos ao EBF no âmbito das isenções prende-se sobretudo com o facto de aquele conter os princípios gerais a que deve obedecer a criação das situações de benefício, as regras da sua interpretação, atribuição e reconhecimento administrativo. Deste modo, cabe-nos analisar se encontramos no EBF regras que sejam também aplicáveis às isenções no âmbito do ISP, pois o seu artigo 1.º refere que as disposições da parte I do EBF se aplicam aos benefícios fiscais nele previstos, sendo extensivas aos restantes benefícios fiscais, com as necessárias adaptações, sendo caso disso.

Assim, teremos primeiramente que determinar se as isenções de ISP podem ser caracterizadas como benefícios fiscais. A este propósito devemos começar por referir que nem todos os desagravamentos fiscais constituem benefícios fiscais. Como refere

Nuno Sá Gomes¹⁴⁰, há que distinguir o conceito económico do conceito jurídico de benefício fiscal. Assim, do ponto de vista económico, fala-se de desagravamento fiscal, em sentido, amplo, sempre que se adotam medidas fiscais de que resulte uma menor tributação. Porém, *«só são benefícios fiscais, do ponto de vista jurídico, os desagravamentos que são exceções à tributação-regra, com fundamentos extrafiscais de interesse público, constitucionalmente relevantes, e superiores aos tutelados pela própria tributação que impedem.»*¹⁴¹ Ou seja, o interesse público que fundamenta o benefício fiscal é do ponto de vista jurídico superior ao interesse público subjacente à própria tributação-regra, razão pela qual o benefício fiscal não é um favor ou privilégio fiscal.

Segundo Nuno Sá Gomes, estas características implicam que o conceito de benefício fiscal é um conceito material e não meramente formal, de onde resulta que há benefícios fiscais que formalmente não têm autonomia sistemática, nem se encontram em capítulos dedicados a isenções, mas que o são materialmente e por outro lado, há desagravamentos que sendo qualificados pelo legislador como isenções, não correspondem a verdadeiros benefícios fiscais, não devendo o intérprete, nesses casos, obediência a tal qualificação e não lhes sendo aplicáveis os princípios próprios destes últimos¹⁴².

Deste modo, o conceito de benefício fiscal não se confunde com o de desagravamento fiscal em sentido amplo, pois este abrange não só os desagravamentos estruturais inerentes ao modelo da tributação-regra, mas também os benefícios fiscais ou desagravamentos excepcionais à tributação-regra¹⁴³. Assim, acompanhamos Nuno Sá Gomes, quando refere que o conceito de benefício fiscal se encontra definido na lei, sendo um conceito material, que se refere a desagravamentos excepcionais à tributação-regra, retirando do âmbito de incidência da norma situações que aí cairiam, com prejuízo de princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva. Deste modo, só por tutelar interesses públicos constitucionalmente relevantes, superiores ao da própria tributação, é que os benefícios fiscais se encontram constitucionalmente justificados.

¹⁴⁰ Gomes, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1991, p. 71.

¹⁴¹ Gomes, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, op. cit., p. 72.

¹⁴² *Idem*, *ibidem*, p. 73.

¹⁴³ Gomes, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1995, p. 323.

Também neste sentido, refere Guilherme Waldemar D' Oliveira Martins que benefício fiscal é todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para tutela de interesses extrafiscais de maior relevância. Deste modo, uma norma que cria um benefício fiscal viola o princípio da igualdade tributária, mas encontra-se legitimada ou até mesmo exigida pelas normas constitucionais¹⁴⁴.

Como já vimos, no que aos impostos especiais de consumo diz respeito, a capacidade contributiva desvanece-se, operando antes o princípio da equivalência, já que se visa com o imposto compensar os custos que o consumo de determinado bem origina e de alguma forma limitar esse consumo.

Assim, no caso particular do ISP, a tributação tem a finalidade extrafiscal de visar a proteção do ambiente, procurando-se deste modo onerar com imposto aqueles que produzem o custo social ambiental ao consumirem os produtos sujeitos.

Deste modo, consideramos que as isenções do ISP devem ser analisadas com base nestas premissas, verificando nomeadamente se cada isenção resulta da consideração de um interesse público relevante que compense a violação do princípio da equivalência, decorrente do princípio da igualdade.

Para tal há que analisar se cada isenção apresenta as características de um verdadeiro benefício fiscal, no sentido material e jurídico do conceito previsto no artigo 2.º, n.º 1 do EBF, ou seja, se para além de constituir um facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária, se apresenta como tendo carácter excecional, para tutela de interesses extrafiscais relevantes, superiores ao da tributação que impede. As isenções que não revistam estas características devem ser consideradas como desagравamentos fiscais no sentido amplo, não estando por isso sujeitas às regras do EBF.

Ao proceder a tal análise, por certo seremos levados a concluir que, no âmbito das isenções de ISP, à extrafiscalidade própria deste imposto, soma-se a extrafiscalidade própria das suas isenções.

3.1.2 Isenções automáticas e dependentes de reconhecimento

O artigo 89.º do CIEC, sob a epígrafe «*Isenções*», contém um elenco de situações em que os produtos petrolíferos e energéticos se encontram, no dizer do legislador, isentos de imposto. O mesmo artigo 89.º, no seu n.º 7, estabelece que as isenções de ISP

¹⁴⁴ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 15.

previstas nas alíneas a), c), d), e), f), h), i) e j) do n.º 1 e nas alíneas a), c) e e) do n.º 2 dependem de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente. Também no que se refere aos biocombustíveis, a isenção prevista no artigo 90.º do CIEC para os produtos obtidos por pequenos produtores dedicados depende de ato prévio de reconhecimento, o mesmo sucedendo relativamente às taxas reduzidas previstas para o gasóleo colorido e marcado, que só pode ser adquirido por titulares de cartão eletrónico (artigo 93.º, n.º 5).

Esta exigência de reconhecimento prévio enquadra-se no disposto no artigo 5.º do EBF, que distingue entre benefícios automáticos e benefícios dependentes de reconhecimento. Porém, é importante não esquecer o que atrás dissemos a propósito da distinção entre o conceito de desagravamento fiscal em sentido amplo e o conceito jurídico de benefício fiscal. Apenas nos casos em que as situações designadas por isenção (ou taxa reduzida) revistam as características exigidas pela definição de benefício fiscal constante do artigo 2.º, n.º 2 do EBF, devemos considerar aplicáveis as regras constantes do EBF, nomeadamente, o seu artigo 5.º.

Ora benefícios fiscais automáticos são aqueles que resultam direta e imediatamente da lei, ou seja, operam assim que o sujeito passivo se coloca na situação descrita pela norma que confere o benefício, pelo que quando se verificam os seus pressupostos, o benefício automaticamente reduz, impede ou limita a tributação¹⁴⁵. Assim, constituindo ou não verdadeiros benefícios fiscais, verifica-se que, no que às isenções no âmbito do ISP diz respeito, opera maioritariamente a regra da necessidade de reconhecimento por parte da autoridade aduaneira competente. As situações em que a isenção não necessita de reconhecimento prévio de autoridade aduaneira resumem-se a 4 casos: isenção dos produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação aérea¹⁴⁶, prevista no artigo 89.º, n.º 1, alínea b); isenção para os produtos contidos nos reservatórios normais e contentores especiais dos veículos procedentes de outros Estados-Membros, artigo 89.º, n.º 1, alínea g); isenção concedida ao gás natural e à eletricidade consumidos pelos clientes economicamente vulneráveis, nos termos do artigo 89.º, n.º 1, alínea l) e n.º 2, alínea d) e por fim, isenção concedida à eletricidade produzida a bordo de embarcações, de acordo com o artigo 89.º, n.º 2, alínea b). Nestas situações, pensamos que o legislador terá dispensado o reconhecimento, por admitir

¹⁴⁵ Gaspar, Lúcia, *O Prazo de Validade dos Benefícios Fiscais*, op. cit., p. 119.

¹⁴⁶ Não esquecendo que a isenção não inclui os produtos consumidos na aviação de recreio privada.

desde logo, que os elevados encargos administrativos nos primeiros casos e a impossibilidade de controlo no último, a isso aconselhariam.

Encontrando-se assim estabelecida no CIEC¹⁴⁷ a necessidade do reconhecimento para a maioria das isenções de ISP, o legislador veio ainda acrescentar que tal reconhecimento deveria ser prévio, porém não precisou prévio a que facto.

É de notar que semelhante regra não constava da versão inicial do primeiro CIEC, tendo sido apenas aditada ao seu artigo 71.º pelo artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, de 29 de dezembro¹⁴⁸, o que demonstra que o legislador terá sentido necessidade de dissipar dúvidas quanto à necessidade de os beneficiários obterem o reconhecimento prévio.

Sucede que o artigo 20.º, n.º 3 do CIEC, que se encontra inserido na Parte Geral do Código, prevê a possibilidade de as isenções poderem ser concretizadas através do mecanismo do reembolso do imposto pago, desde que o sujeito passivo disponha de elementos contabilísticos que permitam o controlo da afetação dos produtos ao destino isento¹⁴⁹. Contudo, a norma do artigo 20.º que admite o reembolso, corresponde a uma regra genericamente prevista para os vários impostos especiais de consumo, verificando nós que, no que ao ISP diz respeito, o legislador inseriu na Parte Especial do Código normas especificamente dirigidas a regular a concretização das isenções¹⁵⁰ e que passam pela necessidade de reconhecimento prévio e não pelo mecanismo do reembolso.

¹⁴⁷ Antes da alteração ao CIEC introduzida pela Lei n.º 51/2013, de 24 de julho, o artigo 89.º, n.º 7 correspondia ao artigo 89.º, n.º 2.

¹⁴⁸ Lei do Orçamento de Estado para 2007.

¹⁴⁹ Questão problemática será a de como operacionalizar esta possibilidade, já que o sujeito passivo que poderá solicitar o reembolso será aquele que comprove ter procedido à introdução no consumo e pagamento de imposto (artigo 15.º, n.º 2 do CIEC) o qual, na maioria das vezes, não coincidirá com o utilizador dos produtos, que terá os elementos contabilísticos que permitam o controlo da afetação dada aos mesmos.

¹⁵⁰ No primeiro CIEC, a operacionalização das isenções no âmbito do ISP encontrava-se prevista de modo diametralmente distinto do atual, pois o seu artigo 71.º estabelecia que as isenções de ISP seriam efetivadas através do reembolso do imposto pago ou mediante declaração de introdução no consumo com isenção de imposto, desde que, nesta última hipótese o sujeito passivo dispusesse de elementos contabilísticos que permitissem o efetivo controlo da utilização dada aos produtos (na primeira versão do CIEC correspondia ao artigo 71.º, n.º 4). A alteração de paradigma não será alheia ao facto de ter sido desenvolvido um sistema informático de controlo das isenções de ISP baseado no reconhecimento prévio, o qual aliado ao facto de o sistema informático utilizado para processamento das declarações de introdução no consumo ter sofrido melhorias de relevo, levou a que as isenções se concretizem, por regra, no momento da introdução no consumo, dispensando a burocracia e morosidade do procedimento de reembolso. Exemplo de um caso em que a isenção prevista no CIEC ainda é concretizada mediante reembolso é o caso da isenção comum para produtos sujeitos a ISP fornecidos no âmbito de relações diplomáticas ou consulares. A Portaria n.º 147/96, de 8 de maio estabelece as formalidades, procedimentos de controlo e mecanismos de reembolso. Também a isenção de ISP para os produtos fornecidos para a navegação marítima costeira ocorre através de reembolso, solicitado pelas companhias petrolíferas.

Porém, apesar de ter sido introduzida a referência ao «reconhecimento prévio» da autoridade aduaneira, o artigo 89.º, n.º 7 CIEC não esclarece que facto deverá tal reconhecimento preceder. No entanto, tendo em conta a mecânica própria dos impostos especiais do consumo, pensamos que o legislador se pretende referir ao reconhecimento prévio à introdução no consumo do produto sujeito a imposto. Com efeito, os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo não serão objeto das utilizações previstas nos artigos 89.º e 93.º do CIEC enquanto se mantiverem numa situação de suspensão de imposto, já que as referidas utilizações pressupõem uma livre disponibilização dos produtos, ou seja, a sua disponibilização para um aproveitamento económico livre dos condicionalismos que integram o regime de suspensão¹⁵¹. E como vimos, sendo impostos monofásicos, o sistema dos impostos especiais de consumo, no qual se inclui o ISP, encontra-se arquitetado de modo a que quando os produtos são introduzidos no consumo se verifica a exigibilidade do imposto, devendo ser apresentada a DIC, (por regra até ao final do dia útil seguinte - artigo 10.º, n.º 3 do CIEC), seguindo-se a liquidação e pagamento do imposto. No caso particular dos biocombustíveis, estes só beneficiam de isenção, caso sejam produzidos por pequenos produtores dedicados, como tal reconhecidos nos termos da legislação aplicável, sendo os locais de produção entrepostos fiscais de transformação (artigo 97.º do CIEC), pelo que resulta da lei que o reconhecimento tem de ser prévio à produção, ou, quando muito, sendo os produtos obtidos em entreposto fiscal, prévio à introdução no consumo, momento em que ocorre a exigibilidade. Admitir que o pedido de reconhecimento poderia ser posterior à introdução no consumo, equivaleria, na prática a admitir a existência de um sistema de reembolso (pelo menos no que se refere à primeira utilização do produto), em que após a introdução no consumo e pagamento do imposto, se solicitaria o reconhecimento da isenção e o reembolso. Neste caso o termo «prévio», que o legislador fez questão de incluir no texto legal, ficaria esvaziado de conteúdo útil.

Relativamente às isenções de ISP que revestem a natureza de verdadeiros benefícios fiscais, haverá então que conjugar a necessidade de reconhecimento prévio (à introdução no consumo, momento de exigibilidade) que resulta dos artigos 89.º, 90.º e 93.º do CIEC, com o disposto nos artigos 5.º e 12.º do EBF, surgindo a questão de saber se o reconhecimento terá ou não um efeito meramente declarativo. Com efeito, de

¹⁵¹ Cfr. quanto a este conceito de livre disponibilização dos produtos como sinónimo de introdução no consumo Sérgio Vasques *in Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 308.

acordo com o artigo 5.º, n.º 2 do EBF o reconhecimento dos benefícios fiscais, quer seja realizado por ato administrativo ou por acordo entre a Administração e os interessados, tem efeito meramente declarativo, salvo quando a lei dispuser em sentido contrário. Por esta razão, nos termos do EBF, o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data de verificação dos respetivos pressupostos, ainda que dependente de reconhecimento declarativo, salvo quando a lei dispuser de outro modo (artigo 12.º EBF).

Porém, mais uma vez, também quanto a este aspeto, é fundamental não esquecer a mecânica própria dos impostos especiais de consumo: como já referido, a lógica e o funcionamento do imposto desenvolve-se em torno do mecanismo da suspensão de imposto, com a clara distinção entre facto gerador, constituído pela produção, importação ou introdução no território nacional, e exigibilidade, que ocorre no momento da introdução no consumo. Assim, se como vimos, o reconhecimento deve ser prévio à introdução no consumo, o pressuposto do qual deriva a isenção e que nestes casos se materializa numa utilização em concreto, por maioria de razão ainda não ocorreu. A ter ocorrido, o produto já teria sido introduzido no consumo e o imposto já se teria tornado exigível na sua totalidade.

Deste modo, diremos que exceto nos casos de reconhecimento automático, a utilização de produtos sujeitos a ISP com benefício de isenção está dependente, nos termos legais, de pedido do interessado dirigido à autoridade competente, em momento prévio à introdução no consumo e à utilização do produto. Deste modo, o ato de reconhecimento por parte da administração destina-se a comprovar nestes casos que o interessado cumpre os requisitos exigidos para poder atribuir a utilização isenta aos produtos e assim beneficiar da isenção.

Consideramos assim que a eficácia do ato de reconhecimento será declarativa, porém por força do modo de funcionamento dos impostos especiais de consumo só pode produzir efeitos no futuro, à medida que ocorra a introdução no consumo dos produtos que serão consumidos nas utilizações isentas. Tal como permitido pelo artigo 1.º do EBF, as normas deste, nomeadamente os artigos 5.º e 12.º, devem aqui ser aplicadas com as necessárias adaptações, uma vez que o pressuposto da isenção de ISP ainda não terá ocorrido no momento do pedido de reconhecimento, cabendo ao interessado demonstrar que se encontra em condições de poder atribuir aos produtos a pretendida utilização isenta.

Do mesmo modo, também o artigo 65.º do CPPT, relativo ao procedimento de reconhecimento dos benefícios fiscais, deverá ser interpretado com as necessárias adaptações. Da letra deste preceito resulta, em termos sintéticos, que o interessado deverá apresentar o requerimento, no prazo estabelecido por lei, juntamente com a prova da verificação dos pressupostos do reconhecimento. No caso dos impostos especiais de consumo, como vimos esta prova não será possível¹⁵², uma vez que a utilização dos produtos no destino isento ainda não terá ocorrido, cabendo antes ao interessado demonstrar que cumpre os requisitos legais exigidos para o reconhecimento do direito de utilizar os produtos no destino isento.

Uma nota final para referir que a generalidade da doutrina e a jurisprudência consideram que o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais é autónomo relativamente ao procedimento da liquidação de imposto, pelo que o direito ao benefício quando ainda não reconhecido, não pode ser invocado em impugnação da liquidação, contrariamente ao que acontece com os benefícios automáticos¹⁵³.

3.1.3 Pedido e competência para a autorização

É na Portaria n.º 117-A/2008 que encontramos a regulamentação das formalidades e procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo de grande parte das isenções (totais ou parciais) de ISP previstas no artigo 89.º e 93.º do CIEC¹⁵⁴. Quando a Portaria foi aprovada encontrava-se em vigor o primeiro CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, pelo que as referências a este devem ser consideradas como respeitantes ao atual CIEC. A referida Portaria começa por prever as condições gerais que devem ser cumpridas relativamente a todas as isenções, estabelecendo depois relativamente a cada uma as suas especificidades. Assim, as pessoas singulares ou coletivas que utilizem

¹⁵² O n.º 3 do artigo 65.º também não será aplicável, pois com as suas referências a retenção na fonte e declarações de rendimentos, demonstra claramente ter sido delineado para outros impostos que não os impostos especiais de consumo.

¹⁵³ Cfr. neste sentido: Moraes, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2012, p. 121; Torrão, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2005, p. 313; Sousa, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 3ª edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2002., p. 356. Quanto à jurisprudência veja-se o Acórdão do STA, emitido no âmbito do processo 0459/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/062ca6b1840e1e0380257f060040c9d4?OpenDocument&Highlight=0.0459>

¹⁵⁴ Fazendo apelo ao que atrás ficou dito quanto à classificação das isenções, quando nos referimos a isenções, incluímos quer as totais quer as parciais, ou seja, as reduções de taxas.

produtos petrolíferos e energéticos nas atividades ou nos equipamentos previstos no CIEC podem solicitar o benefício, desde que cumpram três condições cumulativas. A atividade por si exercida deve encontrar-se devidamente declarada, exceto quando tal seja dispensado por lei ou pela natureza da isenção (n.º 2.º, alínea a) da Portaria n.º 117-A/2008). Por exemplo, estão dispensados desta condição os proprietários dos motores fixos de produção de energia que pretendam ver reconhecida a isenção prevista no artigo 93.º, n.º 3, alínea e) do CIEC que não utilizem os mesmos no âmbito de uma atividade económica. Os requerentes devem ainda ter a sua situação tributária e contributiva regularizada e ter cumprido as suas obrigações declarativas em sede de impostos sobre o rendimento e do imposto sobre o valor acrescentado (alíneas b) e c) do n.º 2.º da Portaria n.º 117-A/2008). Estas regras contudo, devem ser articuladas com o artigo 13.º do EBF. Com efeito, o n.º 1 deste artigo prevê que os benefícios fiscais dependentes de reconhecimento não podem ser concedidos quando o sujeito passivo tenha deixado de efetuar o pagamento de qualquer imposto sobre o rendimento, a despesa ou o património e das contribuições relativas ao sistema da segurança social. Porém, o n.º 2 esclarece que tal situação só é impeditiva do reconhecimento dos benefícios fiscais enquanto o interessado se mantiver em incumprimento e se a dívida tributária em causa, sendo exigível, não tenha sido objeto de reclamação, impugnação ou oposição e prestada garantia idónea, quando devida.

Também constitui regra geral, aplicável aos casos das isenções cujo benefício se concretiza através da utilização de gasóleo colorido e marcado¹⁵⁵, que este ocorra obrigatoriamente através da utilização de um cartão microcircuito emitido pela Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR) (n.º 5.º da Portaria n.º 117-A/2008 e artigo 93.º, n.º 5 do CIEC). Estes cartões são pessoais e intransmissíveis, sendo os respetivos titulares responsáveis pela sua utilização (n.º 6).

O pedido para reconhecimento das isenções de ISP deve ser formalizado através de requerimento dirigido ao diretor da Alfândega competente ou ao Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira. Através da leitura da Portaria verificamos que é da competência das alfândegas o reconhecimento (e subsequente controlo) das isenções

¹⁵⁵ Encontram-se identificadas no artigo 93.º, n.º 3 do CIEC as situações em que o gasóleo colorido e marcado pode ser consumido: motores estacionários utilizados para rega; embarcações da navegação marítima costeira e interior, incluindo a pesca e aquicultura e embarcações utilizadas em operações de dragagem; determinados aparelhos agrícolas; veículos de transporte de passageiros e de mercadoria por caminhos de ferro; motores fixos e motores frigoríficos autónomos.

relativas à utilização dos produtos sujeitos a ISP como matéria-prima (n.º 17.º); na navegação marítima costeira com fins comerciais, navegação interior e operações de dragagem (n.º 32.º); na produção de energia¹⁵⁶ (n.º 41.º); nos transportes públicos (n.º 46); no transporte por caminho de ferro (n.º 50.º); ou em motores fixos (n.º 64.º). A regra para determinar qual a alfândega competente, baseia-se num critério de proximidade ao local onde a atividade é exercida e portanto, onde os produtos são utilizados. Assim, é competente a alfândega em cuja área de jurisdição se localizem as instalações onde os produtos vão ser utilizados ou em cuja área se desenvolve a atividade das embarcações. Quando tal enquadramento não se adequa, nomeadamente devido à dispersão geográfica da atividade, a Portaria previu como competente a alfândega em cuja jurisdição se localize a sede social do requerente, o que sucede no caso das isenções relacionadas com os transportes públicos ou por caminho de ferro.

Relativamente às demais isenções é necessário ter em atenção regras específicas para cada uma delas. Nestes casos, entidades distintas da AT possuem competência para, nas respetivas áreas, procederem à apreciação e reavaliação dos pressupostos das isenções, devendo comunicar à AT todas as situações que impliquem uma eventual revogação dos benefícios (n.ºs 39.º e 61.º da Portaria n.º 117-A/2008)¹⁵⁷.

No que se refere às isenções respeitantes à eletricidade usada para produzir eletricidade e manter a capacidade de produzir eletricidade, à eletricidade utilizada para o transporte de passageiros e mercadorias por via férrea, aos produtos utilizados nas instalações sujeitas ao regime CELE ou a um ARCE, ao gás natural utilizado para produzir eletricidade e calor e ainda, no que se refere aos biocombustíveis, não

¹⁵⁶ Exceto o gás natural.

¹⁵⁷ No que se refere à isenção de que podem beneficiar as embarcações de pesca ou aquicultura, os pedidos devem ser apresentados junto da Direção-Geral de Recursos Naturais, Segurança e Serviços Marítimos (DGRM) ou do Instituto de Conservação da Natureza e das Florestas, I.P. (ICNF, I.P.), consoante se tratem de equipamentos afetos à aquicultura em meio marítimo ou em meio fluvial, respetivamente. Estas entidades procedem à instrução dos processos da sua competência e elaboram propostas de decisão, remetendo de seguida os processos para os serviços centrais da AT (n.ºs 36.º e 37.º da Portaria n.º 117-A/2008), a quem cabe a decisão sobre o reconhecimento da isenção. Idêntico procedimento ocorre relativamente aos pedidos relativos à aplicação de taxa reduzida de ISP para os produtos utilizados em equipamentos agrícolas e florestais e no caso dos motores frigoríficos autónomos. Na primeira situação os pedidos são apresentados junto da DGADR, que remete os processos aos serviços centrais da AT, com as suas propostas de decisão (n.º 56 da Portaria n.º 117-A/2008). No caso dos motores frigoríficos autónomos, os pedidos de reconhecimento do benefício são apresentados e instruídos no Instituto da Mobilidade e dos Transportes Terrestres, I.P. (IMTT, I.P.), nos termos do artigo 2.º, n.º 3, da Portaria n.º 840/2010. A Portaria n.º 840/2010, de 2 de setembro regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo do benefício fiscal associado ao gasóleo colorido e marcado consumido por motores frigoríficos autónomos.

encontramos na Portaria n.º 177-A/2008 regras sobre os procedimentos ou entidades competentes.

Começando pelos biocombustíveis, nos termos dos artigos 6.º e 7.º Decreto-Lei n.º 62/2006, só podem beneficiar da isenção de ISP prevista no artigo 90.º do CIEC os pequenos produtores dedicados reconhecidos por despacho conjunto do Diretor-Geral de Geologia e Energia e, atualmente, do Diretor-Geral da AT. As regras específicas para este reconhecimento constam atualmente da Portaria n.º 320-E/2011, de 30 de dezembro¹⁵⁸.

Por fim, no que concerne os demais casos de isenções cuja regulamentação não consta da Portaria n.º 117-A/2008, apenas em instruções internas da AT, nomeadamente no Manual dos Impostos Especiais de Consumo¹⁵⁹, encontramos regras sobre esta matéria. Estabelece este que compete aos serviços centrais da AT o reconhecimento daqueles benefícios, e ainda quais os formulários a serem preenchidos e documentos que devem acompanhar os pedidos¹⁶⁰.

3.1.4 Obrigações decorrentes da isenção

As regras relativas à formalização da introdução no consumo dos produtos sujeitos a imposto especial de consumo encontram-se previstas no artigo 10.º do CIEC. Assim, a introdução no consumo¹⁶¹ deve ser formalizada através da declaração de introdução no consumo – DIC – ou, no ato de importação, através da respetiva declaração aduaneira (artigo 10.º, n.º 1). Também no caso de introdução no consumo de produtos isentos deve ser processada a correspondente DIC. No entanto, aqui, a lei abre

¹⁵⁸ Entre 2006 e 2010, as principais regras relativas aos produtores de biocombustíveis encontravam-se previstas no Decreto-Lei n.º 62/2006. Porém, o Decreto-lei n.º 117/2010 que veio determinar novos critérios para a qualificação dos biocombustíveis e biolíquidos como sustentáveis e criar um novo mecanismo de apoio à incorporação dos biocombustíveis no cabaz de combustíveis consumidos no setor dos transportes, dando continuidade aos mecanismos de promoção da utilização dos biocombustíveis, revogou o Decreto-Lei n.º 62/2006, com exceção dos artigos 6.º e 7.º.

¹⁵⁹ Autoridade Tributária e Aduaneira, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, [Em linha]. [Consult. 19-09-2015]. Disponível em: [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual IEC.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual%20IEC.pdf)

¹⁶⁰ Cfr. Autoridade Tributária e Aduaneira, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, [Em linha]. [Consult. 19-09-2015]. Disponível em: [http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual IEC.pdf](http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual%20IEC.pdf); pp. 83 a 85.

¹⁶¹ A definição do que se entende por introdução no consumo encontra-se no artigo 9.º do CIEC, estando diretamente relacionada com a saída, detenção, produção, importação e entrada em território nacional de produtos fora de um regime de suspensão. Também se considera introdução no consumo a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal.

uma exceção à regra geral de apresentação de DIC até ao final do dia útil seguinte àquele em que ocorra a introdução no consumo, permitindo que no caso de produtos isentos a DIC seja processada com uma periodicidade mensal (artigo 10.º, n.º 4)¹⁶².

A apresentação de DIC constitui uma importante obrigação dos operadores económicos que introduzem no consumo produtos sujeitos a ISP. Com efeito, a não apresentação de DIC nos termos e prazos legalmente fixados constitui uma contraordenação prevista e punível nos termos do artigo 109.º, n.º2, alínea a) do RGIT, podendo a coima aplicável variar entre um mínimo de € 250 e um máximo de € 165 000¹⁶³.

A regra admite no entanto, exceções. A eletricidade produzida a bordo de embarcações não está sujeita a esta obrigação declarativa de apresentação de DIC, tal como os produtos contidos nos reservatórios normais e nos contentores dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-Membros.

Por outro lado, com o reconhecimento das isenções surgem na esfera do beneficiário diversas obrigações. Aqui, mais uma vez, é sobretudo na Portaria n.º 117-A/2008 que encontramos a regulamentação dessas obrigações, sendo algumas comuns a todas as isenções aí reguladas e outras específicas de cada isenção. Estas obrigações, como veremos, correspondem sobretudo a concretizações das regras gerais que encontramos nos artigos 7.º e 9.º do EBF. Estes estabelecem que as pessoas a quem sejam concedidos benefícios ficam sujeitas a fiscalização para controlo da verificação dos pressupostos dos benefícios e do cumprimento das obrigações impostas, e que as pessoas titulares do direito aos benefícios fiscais são obrigadas a declarar que cessou a situação de facto ou direito em que se baseava o benefício, exceto quando essa cessação for de conhecimento oficioso.

¹⁶² Acresce que no caso particular da eletricidade e do gás natural, ambos sujeitos a ISP, a DIC pode ser apresentada até ao 5º dia útil do 2.º mês seguinte à introdução no consumo, quer se tratem de situações que beneficiem de isenção ou não. O artigo 10.º do CIEC não difere muito daquilo que já se encontrava previsto no artigo 8.º primeiro CIEC, no entanto, nem na Diretiva 92/12/CEE, nem na Diretiva 2008/118/CE encontramos algo de equivalente. O artigo 9.º da Diretiva 2008/118/CE prevê apenas, que as condições de exigibilidade e a taxa do imposto especial de consumo a aplicar são as vigentes na data em que o mesmo se torna exigível no Estado-Membro em que é efetuada a introdução no consumo. Porém, no que se refere às regras relativas à percepção, cobrança, reembolso ou dispensa de pagamento do imposto especial de consumo, essas são deixadas ao critério de cada Estado-Membro, com a ressalva que devem ser aplicadas as mesmas regras aos produtos nacionais e aos produtos provenientes de outros Estados-Membros.

¹⁶³ De frisar que nos termos do artigo 26.º, n.º4 do RGIT os limites mínimo e máximo das coimas são elevados para o dobro sempre que sejam aplicados a uma pessoa coletiva.

Assim, nos termos da alínea a) do n.º 7.º da Portaria n.º 117-A/2008, todos os beneficiários devem comunicar às autoridades competentes qualquer alteração dos pressupostos do benefício fiscal¹⁶⁴. Os pressupostos da isenção serão distintos de caso para caso, mas pensamos estarão sempre diretamente relacionados com a utilização dos produtos no destino declarado aquando do pedido de reconhecimento. Deste modo, se ocorrerem situações que alterem a atividade desenvolvida pelo beneficiário, de modo que o produto já não seja afeto ao destino declarado no pedido de reconhecimento, deverá este imediatamente cessar a utilização do produto com benefício de isenção e comunicar o facto à autoridade aduaneira competente.

Quaisquer outras alterações relevantes, designadamente alteração de localização das instalações ou dos equipamentos autorizados, transferência de propriedade dos equipamentos bem como a cedência ou substituição destes, deverão ser também comunicadas, conforme exige a alínea b) do n.º 7 da Portaria. De facto todas estas situações podem ter influência no direito a manter a isenção ou no controlo a ser exercido pelas autoridades, daí a importância da sua comunicação por escrito, a qual deve ocorrer no prazo máximo de cinco dias úteis (n.º 9.º da Portaria). Acresce que, de acordo com a alínea c) do referido n.º 7, os beneficiários ficam também sujeitos à obrigação de colaborar com as autoridades competentes na realização dos controlos que vierem a ser determinados, com vista a comprovar a efetiva afetação dos produtos aos destinos ou utilizações objeto de pedido e fornecer todos os elementos de informação solicitados. Idênticas obrigações constam do artigo 4.º da Portaria n.º 840/2010, no que se refere aos beneficiários da isenção de ISP relativa aos motores frigoríficos.

No caso das isenções que funcionam através da utilização de um cartão microcircuito para abastecimento de gasóleo colorido e marcado, os titulares da isenção têm ainda outras regras específicas a cumprir¹⁶⁵. Por um lado, devem devolver o cartão de microcircuito, no prazo máximo de cinco dias, no caso de cessação dos pressupostos do benefício. Por outro, devem comunicar qualquer situação de extravio ou de anomalia no respetivo cartão (n.º 8.º da Portaria n.º 117-A/2008).

¹⁶⁴ Com esta terminologia o legislador parece indicar que considera que todas as isenções regulamentadas na Portaria n.º 117-A/2008 correspondem ao conceito de benefício fiscal, algo que como vimos, não é apenas uma questão de designação, mas sobretudo da verificação das características previstas no EBF. Idêntica ideia resulta do artigo 9.º, n.º 1, alínea f) do CIEC.

¹⁶⁵ Por sua vez, as regras a cumprir pelos titulares dos postos de abastecimento devidamente licenciados para a venda de gasóleo colorido e marcado encontra-se na Portaria n.º 361-A/2008, de 12 de maio.

Algumas isenções implicam também a obrigação de manter registos especialmente desenvolvidos para o efeito. É o caso da isenção que abrange os produtos utilizados em fins diferentes de carburante ou combustível (cfr. n.ºs 21.º, 22.º, 23.º e 24.º); da isenção de ISP para os produtos utilizados na produção de energia (n.ºs 43.º); ou da isenção para o gás utilizado em transportes públicos (n.º 47.º).

No que se refere aos biocombustíveis, remetemos para a Portaria n.º 320-E/2011, de 30 de dezembro, que estabelece os procedimentos de reconhecimento como pequenos produtores dedicados de biocombustível e de aplicação de isenção de ISP.

Por fim há que salientar que relativamente às isenções para as quais não se encontra qualquer regulamentação particular na Portaria n.º 117-A/2008 ou outra, para além das instruções administrativas constantes do Manual dos Impostos Especiais de Consumo, serão aplicáveis as normas que resultem do CIEC e demais legislação eventualmente aplicável, como o EBF. Nesta situação estão por exemplo, as isenções relativas aos produtos consumidos na navegação aérea ou aos produtos contidos nos reservatórios dos veículos procedentes de outros Estados-Membros.

Em qualquer caso, após a sua concessão, a generalidade das isenções no âmbito do ISP encontram-se sempre sujeitas ao controlo da verificação dos respetivos pressupostos e do cumprimento das obrigações exigíveis nos termos da legislação aplicável (cfr. n.º 10 da Portaria n.º 117-A/2008 e artigo 7.º do EBF). Com efeito, as autoridades competentes devem, nos termos da lei, proceder à reavaliação periódica dos benefícios concedidos, de modo a verificar se os respetivos pressupostos e demais condições exigidas pela legislação aplicável se mantêm.

Esta verificação tem a máxima importância. Nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alínea f) do CIEC, a cessação ou violação dos pressupostos de um benefício fiscal são consideradas como ato de introdução no consumo, originando assim a exigibilidade de imposto de acordo com o artigo 8.º do CIEC. Em idêntico sentido aponta o n.º 12.º da Portaria n.º 117-A/2008 quando refere que em caso de violação dos pressupostos do benefício fiscal, é ainda liquidado o imposto que se mostre devido¹⁶⁶.

¹⁶⁶ Já referimos anteriormente em breve nota, que a terminologia utilizada pelo legislador nacional indica que este considera todas as isenções previstas no CIEC como merecedoras do qualificativo de benefício fiscal, o que na nossa opinião carece de ser demonstrado caso a caso, por confrontação com a descrição do artigo 2.º, n.º 1 do EBF.

Por seu lado, no CIEC nada encontramos dito sobre a revogação das isenções dependentes de reconhecimento, mas apenas na Portaria n.º 117-A/2008¹⁶⁷. Esta no seu n.º 11 prevê dois grupos de situações que constituem fundamento para a revogação da autorização do benefício: por um lado, a violação dos pressupostos do benefício e por outro, a inobservância das condições fixadas no n.º 2.º daquela portaria, e que respeitam ao exercício de atividade devidamente declarada, situação tributária e contributiva regularizada e cumprimento das obrigações declarativas em termos de impostos sobre o rendimento e sobre o valor acrescentado.

De acordo com o artigo 14.º, n.º 4 do EBF um benefício fiscal não é revogável, salvo se houver inobservância imputável ao beneficiário das obrigações impostas, o que parece ser o caso quando ocorra a violação dos pressupostos do benefício, nomeadamente, se o titular da autorização utilizar os produtos num uso para o qual não se encontre autorizado.

Em qualquer caso, quer se trate de um efetivo benefício fiscal ou de uma isenção que não apresente essas características, de acordo com o princípio da participação consagrado no artigo 60.º da LGT, os contribuintes devem participar na formação das decisões que lhes digam respeito nomeadamente, através do direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal.

3.2 Isenções obrigatórias

Entramos agora na análise mais detalhada de cada isenção, começando por aquelas a que nos referimos como isenções obrigatórias, por não ter sido deixado ao critério dos Estados-Membros implementá-las, resultando claramente do texto da Diretiva 2003/96/CE que devem ser aplicadas. Seguem-se depois as isenções facultativas que o legislador nacional entendeu transpor para o CIEC.

¹⁶⁷ No caso dos biocombustíveis, CELE e ARCE ou do gasóleo colorido e marcado, será necessário ainda tomar em consideração toda a legislação extravagante ao CIEC e à Portaria n.º 117-A/2008. Por exemplo, a Portaria n.º 320-E/2011 de 30 de dezembro, no artigo 2.º, n.º 7 estabelece que em caso de incumprimento dos critérios de sustentabilidade previstos nos artigos 4.º, 6.º, 7.º e 8.º do Decreto-Lei n.º 117/2010, de 25 de outubro, para uma determinada quantidade de biocombustível, há lugar ao pagamento pelo PPD do ISP correspondente à quantidade de biocombustível em causa. Este não será exatamente um caso de revogação da isenção, mas uma situação em que por não se verificarem determinados pressupostos, a mesma não pode produzir os seus efeitos.

3.2.1 Produtos petrolíferos e energéticos e eletricidade utilizados na produção de eletricidade e eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade – artigo 14.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2003/96/CE

A isenção obrigatória com que iniciamos a nossa análise consta no artigo 14.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2003/96/CE: os Estados-Membros devem isentar os produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e a eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade. No entanto, a sua transposição para o artigo 89.º do CIEC exige alguma atenção na leitura do mesmo, já que esta isenção consta do seu n.º 1, alínea d), alínea esta que porém, inclui também outras situações que fazem parte do leque de isenções opcionais da Diretiva 2003/96/CE, como a isenção concedida aos produtos consumidos na produção de eletricidade e calor (cogeração)¹⁶⁸. Por outro lado, no que se refere à isenção concedida à eletricidade utilizada para produzir eletricidade e manter a capacidade de produzir eletricidade, a mesma encontra-se incluída no n.º 2, alínea a) do artigo 89.º. De notar que o legislador nacional optou por agrupar as isenções relativas à eletricidade neste artigo 89.º, n.º 2, segregando-as assim das isenções relativas a outros produtos.

Previamente à Diretiva 2003/96/CE, semelhante preceito já constava da Diretiva 92/81/CEE, no entanto com duas importantes diferenças: por um lado, esta Diretiva não previa a tributação da eletricidade, nem consequentemente isenções a ela respeitantes; por outro lado, a isenção então estabelecida para os óleos minerais consumidos no processo de produção de eletricidade constava do artigo 8.º, n.º 2, incluída portanto entre isenções a aplicar opcionalmente pelos Estados-Membros e não entre as isenções obrigatórias¹⁶⁹. Desde as crises petrolíferas dos anos setenta, a Comunidade Económica Europeia vinham procurando o uso do imposto como instrumento de racionalização

¹⁶⁸ A alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º refere-se ainda à isenção concedida aos produtos utilizados na produção de gás de cidade. No entanto, como referem A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, esta atividade era somente exercida na área de Lisboa e não tem aplicação prática desde que o gás natural foi introduzido em Portugal nos anos noventa do século passado. Cfr. *Código dos Impostos Especiais de Consumo, Anotado e Atualizado*, 3ª Edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2011, p. 183.

¹⁶⁹ Embora opcional, esta isenção foi então transposta para o artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 e posteriormente para o artigo 71.º do primeiro CIEC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99.

ambiental do setor energético¹⁷⁰, porém, só com a Diretiva 2003/96/CE se veio a concretizar a tributação da eletricidade no âmbito dos impostos especiais de consumo harmonizados. A este respeito é de salientar que Portugal beneficiou, nos termos do artigo 18.º da Diretiva 2003/96/CE, de uma derrogação que lhe permitiu não tributar a eletricidade até 31-12-2009. Durante esse período o legislador nacional optou por concretizar a isenção através da via da não incidência, já que a eletricidade não constava do elenco de produtos sujeitos a ISP. Após a referida data, o Estado português manteve-se em situação de incumprimento até 01-01-2012, data em que entrou em vigor a alteração ao atual CIEC¹⁷¹ que veio incluir a eletricidade entre os produtos sujeitos ISP enunciados no seu artigo 88.º.

Apesar de fazer parte do elenco de isenções obrigatórias, a Diretiva 2003/96/CE acaba por prever a possibilidade de um regime de exceção na transposição desta isenção. Com efeito, no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), é admitido que, por razões de política ambiental, os Estados-Membros possam sujeitar a imposto os produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e a eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade, sem ter no entanto de respeitar os níveis mínimos de tributação previstos. No caso português, isto traduziu-se na previsão de isenção apenas para alguns produtos utilizados naquelas atividades e que se encontram expressamente identificados no artigo 89.º, n. 1.º, alínea d) através dos respetivos códigos pautais¹⁷²: hulhas, lenhites, coques e semicoques, fuelóleo e gases de petróleo, incluindo o gás natural. No caso particular das Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, a isenção inclui ainda o gasóleo¹⁷³. Com esta isenção visa-se incentivar a produção interna de energia elétrica¹⁷⁴, mas apenas quando ela resulte da utilização de determinadas fontes de energia.

Podemos questionar-nos sobre se a isenção só pode ser concedida aos produtos classificados pelos códigos pautais indicados na lei ou se pode também ser concedida a outros produtos. O princípio da legalidade diz-nos que sim. No entanto, não podemos

¹⁷⁰ Vasques, Sérgio, *A Tributação da Eletricidade: Técnica e Direito Comparado*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 404, Outubro-Dezembro 2001, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças, p. 9.

¹⁷¹ Lei do Orçamento de Estado para 2012: Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro.

¹⁷² Trata-se de produtos classificados pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704, NC 2710 19 61 a 2710 19 69 e NC 2711, e ainda no que diz respeito às Regiões Autónomas NC 2710 19 41 a 2710 19 49.

¹⁷³ De referir que não foi sempre assim. Na vigência do Decreto-Lei n.º 123/94 a isenção para Portugal Continental incluía apenas o fuelóleo, tal como na versão inicial do primeiro CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99.

¹⁷⁴ Caneira, Álvaro e Afonso, Brigas, *Impostos Especiais de Consumo...*; op. cit. p. 152.

deixar de ponderar que há determinadas situações particulares às quais faria sentido alargar a aplicação da isenção. Como referem Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes¹⁷⁵, os produtos obtidos após tratamento ambiental de óleos usados têm uma classificação pautal típica, diferente das previstas no âmbito desta isenção. No entanto, sendo produtos que resultam do cumprimento de obrigações ambientais, e uma vez que tenham uma efetiva utilização idêntica aos produtos indicados no artigo, é opinião daqueles autores que deveriam poder beneficiar da mesma isenção concedida ao produto substituído. *De iure condendo* parece-nos fazer todo o sentido incluir no âmbito desta isenção também os produtos obtidos por recuperação de óleos usados, porém, a atual redação do preceito não deixa margem para uma tal interpretação.

Quanto a esta isenção obrigatória pronunciou-se o Tribunal de Justiça da União Europeia no processo n.º C-226/07, a propósito de um pedido de decisão prejudicial apresentado por um tribunal alemão. Parte no litígio principal, era a empresa Flughafen Köln/Bonn GmbH, que explorava o aeroporto de Colónia-Bona, a qual, com o objetivo de abastecer os aviões com eletricidade de bordo, havia produzido eletricidade utilizando gasóleo sujeito a imposto, tendo posteriormente solicitado o reembolso deste com base no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE. As autoridades aduaneiras alemãs indeferiram tal pedido com o fundamento de que, por um lado, a lei relativa ao imposto sobre os óleos minerais não previa o reembolso do imposto nos casos em que é utilizado gasóleo tributado para produzir eletricidade e de que, por outro, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE não tinha efeito direto.

Porém, segundo jurisprudência assente do Tribunal de Justiça, em todos os casos em que, atento o seu conteúdo, as disposições de uma diretiva sejam incondicionais e suficientemente precisas, os particulares têm o direito de as invocar contra o Estado nos tribunais nacionais, quer quando este não tenha feito a sua transposição para o direito nacional nos prazos previstos na diretiva quer quando tenha feito uma transposição incorreta. Sucede que à data dos factos em causa no processo principal, havia já expirado o prazo de transposição da Diretiva 2003/96/CE não tendo a República Federal da Alemanha adotado medidas nacionais específicas nesse sentido. Tais medidas de transposição só foram adotadas posteriormente, com a lei relativa ao imposto sobre a energia, que entrou em vigor em 1 de agosto de 2006. Por essa mesma razão, a República Federal da Alemanha não tinha feito uso da faculdade prevista no artigo 14.º,

¹⁷⁵ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Código dos Impostos Especiais de Consumo ...*; op. cit., p. 184.

n.º 1, alínea a), segunda parte da Diretiva 2003/96/CE, que permite aos Estados-Membros introduzir, em derrogação do regime de isenção instituído pela primeira parte dessa disposição e «por razões de política ambiental», um regime de tributação para os produtos energéticos, como o gasóleo, utilizados para produzir eletricidade. Com efeito, o regime de tributação em vigor na República Federal da Alemanha na época em causa não era motivado por tais razões, limitando-se, pelo contrário, a transpor para o direito nacional o regime de tributação dos óleos minerais anteriormente previsto pelas Diretivas 92/81/CEE e 92/82/CEE. Por conseguinte, o Tribunal de Justiça considerou que o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE, na medida em que isenta os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade da tributação prevista por essa diretiva, tem efeito direto, no sentido de que pode ser invocado por um particular perante os órgãos jurisdicionais nacionais, relativamente a um período durante o qual o Estado-Membro em questão já devia ter transposto, no prazo fixado, essa diretiva para o seu direito nacional.

Uma vez que a isenção apenas respeita aos produtos petrolíferos e energéticos e eletricidade consumidos para produzir eletricidade, ficam excluídos os consumos de eletricidade relativos a outras instalações das empresas de produção de eletricidade que não se encontrem afetas a este processo produtivo.

Conforme referido na alínea d) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC, esta isenção só será reconhecida a entidades que tenham como atividade principal a produção de eletricidade, encontrando-se os condicionalismos, como já vimos, previstos no n.º 40.º e seguintes da Portaria n.º 117-A/2008. Das obrigações a cumprir por estas empresas destaca-se a necessidade de enviar mensalmente à alfândega competente, listagens contendo as quantidades de produtos adquiridas com isenção; o fornecedor; quantidades utilizadas; saldo de existências e quantidades de energia produzidas.

Podemos assim concluir estar perante uma verdadeira isenção, já que o benefício não se materializa na esfera jurídica do beneficiário mediante reembolso, mas diretamente, com a isenção do imposto no momento da introdução no consumo. Trata-se também de um efetivo benefício fiscal, que surge como uma exceção às regras da tributação dos produtos sujeitos a ISP, exceção esta ditada por políticas relacionadas

com a prossecução de uma política ambiental eficiente, decorrente do que se encontra previsto no artigo 66.º da CRP¹⁷⁶.

3.2.2 Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação aérea – artigo 14.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 2003/96/CE

Encontramos esta isenção no artigo 89.º, n.º1, alínea b) do CIEC, que refere que estão isentos os produtos utilizados na navegação aérea, com exceção da aviação de recreio privada.

Constando já da Diretiva 92/81/CEE, esta isenção transitou para o artigo 14.º, n.º1, alínea b) da Diretiva 2003/96/CE, pois as obrigações internacionais vigentes e a salvaguarda da posição concorrencial das empresas comunitárias levaram a que fossem mantidas as já existentes isenções aplicáveis aos produtos energéticos fornecidos para fins de navegação aérea¹⁷⁷, com exclusão dos destinados a atividades privadas de lazer. Porém, foi facultada a Portugal¹⁷⁸, conforme disposto no Anexo II da Diretiva 2003/96/CE, autorização para incluir na isenção os produtos fornecidos para a aviação de recreio privada, o que se veio a refletir no artigo 71.º, n.º 1, alínea b) do primeiro CIEC¹⁷⁹. Nos termos do artigo 18.º da Diretiva 2003/96/CE tal autorização caducou a 31 de dezembro de 2006, pelo que a aviação de recreio privada deixou de beneficiar de isenção ainda durante a vigência do anterior CIEC.

A isenção concedida aos produtos utilizados na navegação aérea, ao contrário da maioria dos casos previstos no artigo 89.º, n.º 1 do CIEC não se encontra dependente de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente (cfr. artigo 89.º, n.º 7). No entanto, quer os abastecimentos sujeitos ao pagamento de ISP, quer os abastecimentos

¹⁷⁶ Cfr. neste sentido Guilherme Waldemar d'Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., pp. 232-234.

¹⁷⁷ Cfr. Considerando 23) da Diretiva 2003/96/CE.

¹⁷⁸ Também outros Estados-Membros, como a Finlândia e o Reino Unido, foram autorizados a isentar os produtos utilizados como carburantes na aviação de recreio privada. Portugal sempre considerou que nestes casos, se justificava a isenção dados os enormes custos administrativos que a tributação acarreta para o Estado – Cfr. A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, *Código dos Impostos Especiais de Consumo, Anotado e Actualizado*, op.cit., p. 182.

¹⁷⁹ Anteriormente, através da Decisão 92/510/CEE, Portugal havia conseguido uma derrogação que lhe permitia isentar também os produtos fornecidos para a aviação de recreio privada, o que veio a ser previsto no artigo 7.º, n.1, alínea b) do Decreto-Lei n.º 123/94.

que beneficiam de isenção, devem ser objeto de DIC, cumprindo as regras do artigo 10.º do CIEC, quanto as formalidades de introdução no consumo¹⁸⁰.

Estando a «aviação de recreio privada» excluída da isenção, a sua definição é da máxima importância e encontra-se no artigo 89.º, n.º 3 do CIEC, o qual constitui um decalque do segundo parágrafo do artigo 14.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 2003/96/CE. Assim considera-se que aviação de recreio privada corresponde à utilização de uma aeronave pelo seu proprietário ou por pessoa singular ou coletiva que a possa utilizar mediante aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas. Nestes casos, não é aplicável qualquer isenção. Pelo contrário, estão isentos os voos com fins comerciais, nomeadamente os voos de transporte de pessoas ou mercadorias, os voos para prestação de serviços ou no interesse das autoridades públicas. Face à definição podemos concluir que constituem exemplos de atividades comerciais, exercidas a título oneroso ou no interesse de autoridades públicas, e portanto abrangidas pela isenção de ISP o transporte aéreo de passageiros, carga e correio; fotografia e filmagem aérea; trabalhos agrícolas; reboque de mangas de publicidade; combate a incêndios; emergência médica; voos militares; voos de treino ou instrução; voos turísticos.

No acórdão que emitiu no âmbito do processo C-79/10¹⁸¹, o Tribunal de Justiça da UE veio trazer alguma clarificação quanto a esta questão de saber, que tipo de atividades devemos considerar incluídas no âmbito da isenção. No cerne do referido processo, resultante de um pedido de decisão prejudicial, havia que determinar se a isenção prevista no artigo 14.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 2003/96/CE seria aplicável a uma empresa (Systeme Helmholtz) cujo objeto social não incluía o setor da navegação aérea e que, para desenvolver os seus negócios, utilizava um avião de sua propriedade para assegurar as deslocações dos membros do seu pessoal para visitar clientes e participar em feiras comerciais. Neste caso, considerou o Tribunal de Justiça que a

¹⁸⁰ Sobre o detalhe das formalidades a seguir pelas companhias abastecedoras, veja-se o *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, da Autoridade Tributária e Aduaneira, [Em linha]. [Consult. 19-09-2015]. Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual_IEC.pdf

¹⁸¹ Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-79/10 [Em linha]. [Consult. 22-02-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0079&from=PT>. Também no acórdão emitido no seio do Processo C-205/10, o Tribunal da Justiça da União Europeia contribuiu para delimitar o conceito de produtos utilizados para prestar um serviço aéreo a título oneroso e consequentemente o âmbito desta isenção. Disponível em: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62010CJ0250&lang1=pt&type=TEXT&ancre=>

utilização dada à aeronave em apreço não podia ser equiparada à utilização para fins comerciais, na aceção e para aplicação do artigo 14.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 2003/96/CE na medida em que não servia diretamente a prestação de um serviço aéreo a título oneroso. Ou seja, as deslocações profissionais dos membros do pessoal da proprietária do avião, com o objetivo de desenvolver os seus negócios, não serviam diretamente para a prestação de serviços aéreos a título oneroso por esta empresa. Ora é claramente a prestação de serviços por meio aéreo que pretende ser abrangida pela isenção.

Outro acórdão do Tribunal de Justiça que não pode deixar de ser referido ao abordar esta isenção foi emitido no âmbito do processo n.º C-346/97, de 10 de junho¹⁸². Neste, o Tribunal de Justiça, na sequência de pedido que lhe foi remetido para obter decisão prejudicial, foi chamado a pronunciar-se sobre a interpretação do artigo 8.º, n.º 1, alínea b) da Diretiva 92/81/CE, que previa, à data, a isenção para os óleos minerais fornecidos para utilização como carburantes na navegação aérea. O litígio opunha a empresa Braathens Sverige AB, uma companhia aérea e a administração tributária sueca, relativamente ao pagamento de um imposto ecológico nacional que incidia sobre a navegação aérea interna de carácter comercial.

De acordo com os dados do processo, até 1 de janeiro de 1997 a lei sueca relativa ao imposto ecológico sobre o tráfego aéreo interno dispunha que seria pago ao Estado um imposto ecológico calculado sobre o consumo de carburante e as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto no tráfego aéreo interno com finalidade comercial. Nos termos da referida lei (entretanto revogada a partir de 1997), a administração tributária sueca exigia à empresa Braathens Sverige AB o pagamento do imposto ecológico nacional, por considerar que se tratava de um imposto destinado a proteger o ambiente e que, contrariamente ao alegado pela Braathens Sverige AB, não incidia diretamente sobre o consumo de carburante, mas sobre as emissões correspondentes à poluição originada pelo tráfego aéreo nacional de carácter comercial e provocada pelo dióxido de carbono e pelos hidrocarbonetos.

Ficou demonstrado no processo, que o imposto contestado era calculado a partir dos dados fornecidos pela administração sueca de aeronáutica civil, relativamente ao

¹⁸² Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-346/97 [Em linha]. [Consult. 13-12-2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:61997CJ0346&from=PT>

consumo de carburante e às emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto, pelo tipo de avião em causa num trajeto aéreo médio. Perante isto, na sua decisão veio o Tribunal de Justiça considerar que existia uma ligação direta e indissociável entre o consumo de carburante e as substâncias poluentes mencionadas na lei sueca, emitidas aquando desse consumo, de modo que se devia considerar que o imposto em questão, tanto na respeitante à parte calculada sobre as emissões de hidrocarbonetos e de monóxido de azoto, como na respeitante à parte fixada em função do consumo de carburante, deveria ser considerado como incidindo sobre o próprio consumo de carburante, para efeitos da aplicação das Diretivas 92/12/CEE e 92/81/CEE.

Perante estes factos, o Tribunal de Justiça concluiu que o imposto em causa no litígio do processo principal era incompatível com o regime do imposto harmonizado instituído pelas diretivas citadas, pois implicava onerar com outra imposição indireta produtos que deviam estar isentos do imposto harmonizado, em conformidade com o artigo 8.º, n.º 1, alínea b), da Diretiva 92/81/CEE. Por outro lado, considerou também o Tribunal de Justiça que a obrigação de isentar do imposto harmonizado os óleos minerais fornecidos para utilização como carburante para a navegação aérea possuía efeito direto, podendo ser invocada por particulares perante o juiz nacional a fim de se oporem a uma regulamentação nacional incompatível com essa obrigação, uma vez que se apresentava suficientemente clara, precisa e incondicional. Uma vez que esta isenção continua em vigor dada a sua inclusão na Diretiva 2003/96/CE, esta decisão do Tribunal de Justiça mantém plena atualidade.

Por certo, a isenção concedida aos produtos fornecidos para a navegação aérea apresenta as suas raízes num tempo em que se pretendia incentivar o desenvolvimento da aviação internacional e encontra-se relacionada com a aprovação do quadro legal internacional sobre esta matéria, constituído pela Convenção de Aviação Civil Internacional, habitualmente designada por Convenção de Chicago¹⁸³, a qual no seu artigo 24.º, sob a epígrafe «*Isenção de direitos aduaneiros*» vem estabelecer importantes isenções no que se refere às aeronaves, mas também a outras mercadorias com elas relacionadas.

¹⁸³ A referida Convenção foi publicada no Diário do Governo n.º 98, Série I, de 28 de abril de 1948. Entretanto foi objeto de várias emendas, a última das quais aprovada pela Resolução da Assembleia da República n.º 27/2009, de 17 de abril de 2009.

No que respeita à União Europeia, a Diretiva 2003/96/CE, demonstrando já alguma tentativa de evolução quanto a este tema, introduziu disposições que constituem uma inovação relativamente à Diretiva 92/81/CEE. O artigo 14.º, n.º 2 permite pela primeira vez que os Estados-Membros possam limitar o âmbito da isenção concedida aos produtos energéticos fornecidos para utilização como carburantes para a navegação aérea aos transportes internacionais e intracomunitários, tributando os produtos consumidos nos voos domésticos¹⁸⁴. Além disso, é também permitido aos Estados-Membros concluírem acordos bilaterais sobre a matéria, caso em que não serão obrigados a aplicar a isenção.

Assim, tem sido cada vez mais objeto de estudo e debate a possibilidade de fazer incidir impostos especiais de consumo sobre os produtos utilizados na navegação aérea¹⁸⁵, nomeadamente, tendo em consideração os danos ambientais causados por tal atividade¹⁸⁶. Algumas opiniões vão no sentido de que, nem a nível internacional, nem a nível da União Europeia, o quadro legal se opõe a tal possibilidade. Com efeito, as disposições da Convenção de Chicago, nomeadamente o seu artigo 24.º, não parecem impedir a criação de um imposto especial de consumo, uma vez que não fazem referência nem a produtos levados para bordo das aeronaves, nem a impostos especiais de consumo¹⁸⁷. Por seu lado, atualmente, o direito da União Europeia, permite a criação de um imposto que incida sobre os voos domésticos, desde que respeite as regras do

¹⁸⁴ De acordo com o artigo 96.º, alínea b) da Convenção de Chicago, um serviço aéreo é internacional quando sobrevoa o território de mais de um Estado.

¹⁸⁵ Neste mesmo sentido veja-se Keen, Michael e Strand, Jon, *Indirect Taxes on International Aviation*, p.10, International Monetary Fund, IMF Working Paper [Em linha]. [Consult. 09-02-2016]. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf> e também Pache, Eckhard, *The possibility of introducing a kerosene tax on domestic flights in Germany*, p. 13, Umweltbundesamt [Em linha]. [Consult. 10-11-2015]. Disponível em: <http://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/publikation/long/2905.pdf>.

¹⁸⁶ Pache, Eckhard, *The possibility of introducing a kerosene tax on domestic flights in Germany*, op. cit., pp. 6 e 7.

¹⁸⁷ No entanto, a questão não será assim tão simples. Tal como referido no *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu respeitante às isenções ou reduções de ISP*, COM (96) 549 final, de 14-11-1996, embora o artigo 24º da Convenção de Chicago apenas diga respeito a "bens" já a bordo do avião, a Resolução do Conselho ICAO de 14 de dezembro de 1993 (Doc 8632-C/968) vem confirmar que o combustível fornecido a aviões com destino a outro Estado deve também ser objeto de isenção. Além disso, clarifica-se que a expressão "... ou de quaisquer outros direitos ou taxas do mesmo género, quer nacionais, quer locais" inclui por exemplo os impostos especiais de consumo e os impostos sobre as vendas e sobre o consumo. Todos os Estados-Membros da União Europeia aderiram a estas resoluções, que foram implementadas através de acordos bilaterais. Relatório disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0549&from=PT>, p. 9.

sistema dos impostos especiais de consumo¹⁸⁸, ou sobre voos intracomunitários, desde que exista um acordo bilateral entre os Estados-Membros.

No entanto, esta questão encontra-se incontornavelmente relacionada com a competitividade fiscal de cada país e das respetivas companhias aéreas¹⁸⁹. Ainda que não existissem quaisquer limites legais à criação de um imposto especial de consumo que incidisse sobre os produtos fornecidos para consumo na navegação aérea, seria possível às companhias aérea evitarem tal tributação abastecendo-se noutras jurisdições. Em 1996, a Comissão recomendou¹⁹⁰ que os impostos especiais sobre produtos petrolíferos fossem alargados aos combustíveis para aeronaves logo que a situação jurídica internacional permitisse a sua imposição a todas as companhias aéreas, incluindo as de países terceiros¹⁹¹. Porém, a revisão deste regime não se apresenta fácil. A este propósito, era já referido por Álvaro Caneira e Manuel Fernandes em 2000, que só no âmbito de negociações internacionais seria possível iniciar a tributação destes produtos¹⁹², algo que até ao momento não se concretizou.

Em conclusão, diremos que esta isenção, que funciona de forma direta e não por reembolso, constitui um efetivo benefício fiscal, tal como definido no artigo 2.º, n.º 1 do EBF, uma vez que é possível afirmar que por razões relacionadas a promoção do bem-estar social e económico e com a qualidade de vida das pessoas¹⁹³ (artigo 81.º CRP) se afastou a regra da tributação destes produtos consumidos como carburante, procurando incentivar o transporte público aéreo.

3.2.3 Produtos petrolíferos e energéticos utilizados na navegação marítima costeira e eletricidade produzida a bordo de embarcações – artigo 14.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2003/96/CE

A isenção que se refere à navegação marítima costeira e que se encontra prevista no artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do CIEC decorre diretamente do artigo 14.º, n.º 1, alínea c)

¹⁸⁸ Pache, Eckhard, *The possibility of introducing a kerosene tax on domestic flights in Germany*, op. cit., p.61.

¹⁸⁹ Keen, Michael e Strand, Jon, *Indirect Taxes on International Aviation*, op. cit., p.11; Pache, Eckhard, *The possibility of introducing a kerosene tax on domestic flights in Germany*, op. cit., p. 105.

¹⁹⁰ Veja-se o já citado Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu respeitante às isenções ou reduções de ISP, COM (96) 549 final, de 14-11-1996.

¹⁹¹ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., pp. 295 e 296.

¹⁹² Caneira, Álvaro e Fernandes, Manuel, *Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Anotações, Comentários e Jurisprudência*, op. cit., p. 15.

¹⁹³ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 232.

da Diretiva 2003/96/CE, o qual estabelece que os Estados-Membros devem isentar os produtos energéticos fornecidos para utilização como carburante na navegação em águas comunitárias, incluindo a pesca, com exceção da navegação de recreio privada¹⁹⁴. Porém, nesta mesma alínea do artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96/CE encontramos também outra isenção obrigatória: a que se refere à eletricidade produzida a bordo das embarcações aquando da navegação em águas comunitárias. A isenção obrigatória para os produtos consumidos na navegação marítima costeira encontrava-se já prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 92/81/CEE, não tendo sofrido alterações na sua previsão, exceto no que se refere à inclusão da eletricidade¹⁹⁵. Começaremos por abordar a primeira parte da alínea, passando depois à segunda.

O artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do CIEC prevê que estão isentos de ISP os produtos petrolíferos e energéticos que sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, incluindo a pesca e a aquicultura, com exceção da navegação de recreio privada¹⁹⁶, no que se refere aos produtos classificados pelos códigos pautais correspondentes ao gasóleo e fuelóleo¹⁹⁷. Esta alínea do CIEC contém diversos tipos de isenções, incluindo isenções obrigatórias e facultativas. Assim, neste ponto não abordaremos (especificamente) nem a navegação interior, nem a aquicultura, uma vez que estas, ao contrário da navegação marítima costeira, não constam entre o elenco das isenções obrigatórias previstas no artigo 14.º, n.º 1 da Diretiva 2003/96/CE, surgindo na economia da diretiva como isenções facultativas. A isenção para os produtos usados como carburantes na navegação marítima costeira não constitui naturalmente uma novidade introduzida pelo atual CIEC. Face ao processo de harmonização dos impostos especiais de consumo, encontrava-se já prevista no artigo 71.º do primeiro CIEC e previamente a este no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94.

Esta isenção apresenta semelhanças com a isenção obrigatória prevista para a navegação aérea. Por um lado, tal como sucede com a navegação aérea, também quanto aos produtos fornecidos para utilização como carburante na navegação em águas

¹⁹⁴ Álvaro Caneira e Manuel Fernandes referem que Portugal nunca solicitou qualquer derrogação de modo a incluir na isenção o carburante consumido pelas embarcações de recreio privadas. Veja-se *Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, op. cit., p. 152.

¹⁹⁵ As alterações, no que a esta isenção diz respeito, prendem-se apenas com o facto de a Diretiva 92/81/CEE respeitar apenas aos óleos minerais, ao passo que a Diretiva 2003/96/CE alargou o leque de produtos abrangidos, passando a incluir aquilo que designa por produtos energéticos e a eletricidade.

¹⁹⁶ Semelhante isenção constava do artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do primeiro CIEC e do artigo 7.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 123/94.

¹⁹⁷ O artigo 89.º, n.º 1, alínea c) refere concretamente os códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 que respeitam a gasóleo e NC 2710 19 61 a 2710 19 69 que respeitam a fuelóleo.

comunitárias é permitido aos Estados-Membros limitar o âmbito da isenção aos transportes internacionais e intracomunitários (artigo 14.º, n.º 2 da Diretiva). Por outro lado, apenas os produtos fornecidos para navegação comercial estão abrangidos pela isenção. Aqueles que se destinam a ser consumidos pelas embarcações destinadas a navegação de recreio privada devem pagar o imposto correspondente.

A definição de navegação em embarcação de recreio privada resulta do artigo 89.º, n.º 4 do CIEC, o qual decorre do artigo 14.º, n.º1, alínea c), segundo parágrafo da Diretiva 2003/96/CE. Assim, considera-se navegação de recreio privada a utilização de uma embarcação pelo seu proprietário ou por uma pessoa singular ou coletiva, que a pode utilizar através de aluguer ou a outro título, para fins não comerciais e, em especial, para fins que não sejam o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a título oneroso ou no interesse das autoridades públicas. Face à sua semelhança, remete-se para o que ficou dito no ponto anterior quanto à aviação de recreio privada, nomeadamente quanto aos seus requisitos e exemplos apresentados, que são plenamente aplicáveis neste âmbito *mutatis mutandis*. É de frisar que a isenção relativa à navegação marítima inclui também a atividade da pesca¹⁹⁸.

O Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre o que deve ser considerado navegação em embarcação de recreio privada no processo C-389/02¹⁹⁹. Este processo teve origem numa questão prejudicial relativa à interpretação do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), da Diretiva 92/81/CEE suscitada no quadro de um litígio que opôs uma empresa alemã, de nome Deutsche See e a administração tributária alemã. Embora como sabemos a Diretiva 92/81/CE tenha sido revogada pela Diretiva 2003/96/CE, este acórdão mantém-se atual já que esta última Diretiva não introduziu alterações na definição de navegação de recreio privada.

A Deutsche See era uma agência funerária que organizava funerais em alto mar, utilizando navios preparados para esse efeito e que havia requerido às autoridades competentes autorização para utilizar nestes barcos óleos minerais com isenção do imposto especial sobre o consumo, por considerar que a sua atividade correspondia ao conceito de atividade com fins comerciais. Porém, as autoridades alemãs haviam

¹⁹⁸ Nos termos do n.º 38 da Portaria n.º 117-A/2008, a isenção só é reconhecida aos proprietários e/ou armadores de embarcações que possuam licenças de pesca válidas.

¹⁹⁹ Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-389/02 [Em linha]. [Consult. 21-01-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62002TJ0389&rid=1>

recusado conceder tal isenção, argumentando que a Deutsche See não teria por objeto transportar a título comercial pessoas ou mercadorias, mas sim realizar funerais marítimos, pelo que de acordo com a lei alemã não exercia uma atividade de navegação comercial.

O Tribunal de Justiça no entanto, não aceitou esta argumentação, considerando que a única exceção à isenção prevista no artigo 8.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 92/81/CEE respeitava à navegação em «embarcações de recreio privadas». Uma vez que de acordo com a Diretiva «embarcação de recreio privada» seria qualquer embarcação utilizada «para fins não comerciais», a atividade da Deutsche See encontrava-se abrangida pela isenção. Ressalta desta interpretação que o fator determinante para concluir se estamos ou não perante uma embarcação de recreio privada, não é o tipo de embarcação, mas a respetiva utilização.

No que diz respeito à expressão «águas comunitárias», nem a Diretiva nem o CIEC contêm uma definição. O ponto 3.2 do Relatório da Comissão COM (96) 549 final, de 14-11-1996, apresenta algum enquadramento, ao referir que a expressão «águas comunitárias» abrange as águas territoriais dos Estados-Membros, nomeadamente a zona marítima até 12 milhas a contar da linha da costa²⁰⁰, bem como as «águas interiores» de cada Estado-Membro, ou seja, áreas marítimas em larga medida rodeadas por terra e os portos. Aparentemente as «águas interiores» constituiriam um subgrupo dentro da definição de «águas comunitárias». A interpretação da expressão «águas comunitárias» não tem sido pacífica, dando também origem a litígios judiciais e a decisões do Tribunal de Justiça.

No processo C-391/05²⁰¹, o Tribunal de Justiça foi chamado a pronunciar-se sobre uma matéria que opunha a empresa Jan De Nul, que se dedicava a atividades de engenharia hidráulica e havia requerido o benefício de isenção do imposto em relação aos óleos minerais utilizados para o funcionamento de uma draga em operações de dragagem efetuadas no rio Elba e a administração tributária alemã. A draga utilizada permitia extrair por sucção areia, cascalho e outros materiais do fundo das águas, sendo esses materiais posteriormente transportados para locais de descarga.

²⁰⁰ Tal definição vai de encontro ao que se encontra previsto na Lei n.º 58/2005, de 29 de dezembro, que no seu artigo 4.º, alínea h) define «águas territoriais» como as águas marítimas situadas entre a linha de base e uma linha distando 12 milhas náuticas da linha de base.

²⁰¹ Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-391/05 [Em linha]. [Consult. 21-01-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62005CJ0391&rid=1>

A administração tributária alemã considerava que os óleos minerais consumidos durante as deslocações sem carga da draga e durante as manobras efetuadas por esta durante essas operações não poderiam beneficiar da isenção de imposto resultante do artigo 8.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 92/81/CEE, independentemente do trajeto da draga. Esta posição era sustentada no facto de a administração tributária alemã considerar que a intervenção da draga havia ocorrido numa via navegável interior (o rio Elba), não podendo por isso beneficiar da isenção obrigatória prevista na legislação comunitária.

Deste modo, havia que esclarecer que interpretação deveria ser dada ao conceito de «águas comunitárias», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE, por oposição ao de «águas interiores», na aceção do n.º 2, alínea b), do mesmo artigo.

De acordo com o Tribunal de Justiça, a isenção obrigatória dos óleos minerais utilizados como combustível para a navegação em águas comunitárias visava facilitar as trocas comerciais intracomunitárias, designadamente o tráfego de mercadorias e a livre prestação de serviços suscetíveis de ocorrer nas águas supramencionadas. Deste modo, o conceito de «águas comunitárias» deveria ser entendido como abrangendo todas as águas em que se praticava normalmente a navegação marítima com fins comerciais, incluindo a referida navegação a totalidade dos navios, mesmo os de grande porte.

Mais considerou o Tribunal de Justiça, que as embarcações aptas para a navegação com fins comerciais em águas marítimas podiam também praticar essa navegação em águas interiores até determinados portos com vocação marítima, muito embora não situados na costa. Pelo contrário, excluir do âmbito da isenção obrigatória a navegação praticada nessas águas em direção a portos com vocação marítima prejudicaria as trocas comerciais intracomunitárias ao prejudicar os operadores económicos abrangidos por tal navegação, o que levaria a desviar desses portos uma parte do tráfego marítimo. Tal facto colocaria os referidos operadores numa situação desfavorável relativamente àqueles que operassem em portos situados na costa.

Assim, o Tribunal de Justiça considerou que o conceito de «águas comunitárias», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE, se referia a todas as águas onde pudessem navegar quaisquer navios de mar, incluindo os de maior capacidade, suscetíveis de percorrer as vias marítimas com fins comerciais. Com esta interpretação, o Tribunal de Justiça veio atribuir uma grande abrangência à

isenção obrigatória concedida aos produtos fornecidos para a navegação em águas comunitárias, restringindo pelo contrário o âmbito de aplicação da isenção facultativa aplicável aos produtos fornecidos para a navegação em águas interiores.

Por outro lado, neste processo o Tribunal de Justiça também se pronunciou quanto ao conceito de navegação, fazendo referência à sua jurisprudência emitida no já referido processo C-389/02. Assim, mais uma vez considerou o Tribunal de Justiça que a Diretiva comunitária não comportava qualquer distinção quanto ao objeto da navegação visada. Deste modo, uma vez que a draga em questão no processo principal dispunha de um sistema de propulsão que lhe permitia uma autonomia nas suas manobras de deslocação, considerou o Tribunal de Justiça que as manobras efetuadas por uma draga portadora durante as operações de sucção e de descarga de materiais, isto é, as deslocações inerentes à execução das atividades de dragagem, estão abrangidas pelo âmbito de aplicação do conceito de «navegação», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE. Daqui decorre que a isenção está dependente do facto de os óleos minerais serem utilizados no sistema de propulsão da embarcação.

Situação diversa verificava-se no litígio que opôs a empresa dinamarquesa Sea Fighter e as autoridades tributárias da Dinamarca, situação que foi também apreciada pelo Tribunal de Justiça, no âmbito do processo C-505/10²⁰². A Sea Fighter era proprietária de um navio especialmente construído para obras de escavação e de construção na água, o qual possuía uma escavadora fixa, instalada no convés, munida de motor e depósito de combustível próprios. Esta escavadora funcionava independentemente do motor de propulsão do navio. A Sea Fighter pretendia ver reconhecida a isenção de imposto para produtos consumidos não só pelo motor de propulsão, mas também pelo motor da escavadora, o que havia sido rejeitado pelas autoridades dinamarquesas. O Tribunal de Justiça veio considerar que o conceito de «navegação», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE exigia que a prestação de serviços a título oneroso fosse inerente à deslocação do navio, ou seja, esta disposição não poderia ser interpretada no sentido de ser suscetível de ser aplicada a qualquer prestação de serviços fornecida a partir de um

²⁰² Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-505/510 [Em linha]. [Consult. 23-04-2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1456251179044&uri=CELEX:62010CJ0505>

navio nas águas da União, isto é, ao consumo de óleos minerais não relacionado com a deslocação do navio. Assim, tendo em conta que no processo principal, o consumo de óleos minerais pela escavadora fixada no navio em causa era totalmente independente da propulsão do navio, o mesmo não podia ser considerado inerente à deslocação do navio em que a escavadora estava fixada e portanto não poderia beneficiar de isenção de imposto.

Tendo em conta que a Diretiva 2003/96/CE mantém quase intocadas as normas relativas a estas isenções, as referidas interpretações do Tribunal de Justiça mantêm-se perfeitamente atuais e não devem deixar de ser consideradas na análise de casos concretos. Mais uma vez é patente que o Tribunal de Justiça interpreta os conceitos constantes das normas comunitárias relativas às isenções dos impostos especiais de consumo harmonizados da forma a assegurar que nenhuma atividade fique prejudicada, quando o que está em causa é evitar distorções da concorrência e o bom funcionamento do mercado interno.

Como já vimos, é através do consumo de gasóleo colorido e marcado que são concretizadas parte das isenções e reduções de taxa de imposto previstas nos artigos 89.º e 93.º do CIEC, entre as quais se inclui a navegação marítima costeira realizada por embarcações que operem com fins comerciais. Esta matéria encontra-se especificamente regulada no Capítulo II da Portaria n.º 117-A/2008 e na Portaria n.º 361-A/2008.

O gasóleo colorido e marcado constitui um forte instrumento de prevenção da fraude fiscal, assim como todo o sistema da rede utilizada na sua venda ao público. A legislação nacional condiciona o funcionamento desta isenção à utilização obrigatória de um cartão de microcircuito emitido para o efeito (artigo 93.º, n.º 5 do CIEC e n.º 5 da Portaria n.º 361-A/2008). De facto, os abastecimentos de gasóleo colorido e marcado às embarcações autorizadas são registados mediante a utilização obrigatória do cartão de microcircuito, sendo todos eles controlados pela Guarda Nacional Republicana, através da utilização de um cartão de microcircuito próprio, emitido sob a responsabilidade daquela corporação (n.º 30.º da Portaria n.º 117-A/2008).

Deste modo, os postos de abastecimento que vendam gasóleo colorido e marcado devem encontrar-se equipados com terminais *point of sales* (POS) nos quais são registadas todas as transações de gasóleo colorido e marcado no sistema informático gerido pela Sociedade Interbancária de Serviços (SIBS). Para além disso, as vendas de gasóleo colorido e marcado devem ser obrigatoriamente registadas nos terminais POS

no momento em que ocorram (cfr. n.ºs 5 e 6 da Portaria n.º 361-A/2008) e não em momento anterior ou posterior. A razão de ser desta norma prende-se com a necessidade de assegurar que no momento em que o abastecimento ocorre, o suposto beneficiário é efetivamente titular de uma autorização válida.

Uma vez que todo o gasóleo colorido e marcado é introduzido no consumo pelos entrepostos fiscais com a taxa reduzida correspondente, posteriormente, as empresas petrolíferas abastecedoras devem enviar às autoridades aduaneiras, até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que os abastecimentos ocorreram, um pedido de reembolso relativo às quantidades abastecidas para a utilização em destinos isentos, entre os quais se incluem a navegação marítima costeira para fins comerciais (n.º 16 da Portaria n.º 361-A/2008).

Como referimos no início deste ponto, o artigo 14.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2003/96/CE prevê também a isenção para a eletricidade produzida a bordo das embarcações aquando da navegação marítima costeira. Na legislação nacional esta isenção veio a ser consagrada no artigo 89.º, n.º 2, alínea b) do CIEC, sendo uma novidade do atual CIEC, tal como todas as isenções relativas à eletricidade²⁰³. De acordo com a Diretiva 2003/96/CE, a eletricidade produzida a bordo destas embarcações beneficia de uma total isenção: tanto está isento o combustível queimado para a produção de eletricidade - artigo 14.º, n.º1, alínea a) – como a própria eletricidade produzida a bordo – 14.º, n.º1, alínea c)²⁰⁴.

Se esta isenção parece difícil de conciliar com os objetivos ambientais da União, tal deve-se ao facto de refletir considerações de praticabilidade. Efetivamente, a tributação da eletricidade produzida a bordo exigiria uma declaração do proprietário do navio (muitas vezes estabelecido num país terceiro) sobre a quantidade de eletricidade consumida, declaração essa que deveria ainda determinar a parte da eletricidade consumida nas águas territoriais do Estado-Membro em que o imposto seria devido. Acresce que caso esta isenção não existisse, seria necessário distinguir que quantidade dos produtos energéticos consumidos a bordo havia sido utilizada para a navegação e

²⁰³ De relembrar que as isenções que respeitam à eletricidade só foram adicionadas ao artigo 89.º do CIEC pelo artigo 132.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro. Foi esta mesma lei que incluiu a eletricidade entre os produtos sujeitos a ISP.

²⁰⁴ A isenção abrange toda a eletricidade produzida a bordo das embarcações, inclusive quando estas se encontram atracadas num porto.

que quantidade teria sido utilizada na produção de eletricidade²⁰⁵, o que se poderia revelar extremamente difícil, se não mesmo impossível.

A isenção de ISP para os produtos consumidos na navegação marítima costeira (e também na navegação interior que abordaremos mais à frente) apresenta contornos distintos de outras isenções. Na realidade, embora a sua concretização prática dê origem a um processo de reembolso envolvendo o depositário autorizado que introduziu o gásóleo colorido e marcado no consumo com taxa reduzida, no que se refere aos seus beneficiários, o reembolso não se reflete na sua esfera jurídica, não tendo estes que suportar o ISP em qualquer momento. Tal como no caso da isenção anterior, estamos perante uma isenção ditada por políticas de promoção do bem-estar e de incremento do investimento²⁰⁶ (artigo 81.º da CRP), revelando assim as características próprias de um benefício fiscal em sentido material.

3.3 Isenções facultativas

Nos artigos 15.º, 16.º e 17.º da Diretiva 2003/96/CE encontramos um vasto elenco de situações em que é permitido aos Estados-Membros aplicar, sob controlo fiscal, aquilo que é designado por isenções totais, parciais ou reduções do nível de tributação. Foi assim deixado ao critério dos Estados-Membros aplicar ou não e em que termos estas isenções de imposto sobre os produtos petrolíferos e energéticos. No caso de Portugal foram adotadas não todas, mas apenas algumas das isenções possíveis. Por outro lado, nos casos em que foram transpostas, o legislador nacional optou quer por prever isenções totais quer parciais.

Iremos abordar estas isenções pela ordem que elas se sucedem no artigo 15.º da Diretiva 2003/96/CE, passando de seguida às situações previstas no artigo 16.º e por fim, no artigo 17.º.

²⁰⁵ Cfr. Decisão da Comissão que autoriza a Alemanha a aplicar uma taxa reduzida de imposto sobre o consumo de eletricidade à eletricidade diretamente fornecida de terra às embarcações atracadas nos portos («eletricidade da rede de terra») em conformidade com o artigo 19.º da Diretiva 2003/96/CE, COM (2011) 302 final; [Em linha]. [Consult. 22-02-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52011PC0302>

²⁰⁶ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 232.

3.3.1 Produtos petrolíferos e energéticos utilizados para a cogeração de calor e eletricidade – artigo 15.º, n.º 1, alínea c) da Diretiva 2003/96/CE

Como se conclui do estudo comparado dos artigos 14.º e 15.º da Diretiva 2003/96/CE, os produtos energéticos e eletricidade utilizados na produção de eletricidade por um lado e os produtos energéticos e eletricidade utilizados na produção de eletricidade e calor (cogeração) por outro, não são objeto de igual enquadramento. Se no primeiro caso, está em causa uma isenção obrigatória, *supra* analisada no ponto 3.2.1, já a utilização de produtos petrolíferos e energéticos na produção de eletricidade e calor (cogeração) foi incluída entre as isenções facultativas do artigo 15.º. É de notar que estamos perante uma alteração face à Diretiva 92/81/CEE, na qual as duas situações se encontravam previstas entre as isenções facultativas do artigo 8.º, n.º 2, alínea a).

No âmbito da legislação nacional, a previsão legal não sofreu alterações de relevo desde o Decreto-Lei n.º 123/94 até ao atual CIEC. Com efeito, em todos os diplomas legais, quer os produtos utilizados para a produção de eletricidade, quer os produtos utilizados para cogeração, sempre beneficiaram de isenção de ISP. Deste modo, a regulamentação da isenção relativa aos produtos utilizados na cogeração resulta também do que se encontra previsto no n.º 40 e seguintes da Portaria n.º 117-A/2008, estando sujeita às mesmas regras já mencionadas a esse propósito, para as quais remetemos (cfr. ponto 3.2.1 *supra*).

Em termos de legislação nacional, a matéria da cogeração encontra-se prevista no Decreto-Lei n.º 23/2010, o qual estabelece a disciplina da atividade de cogeração, definindo-a como a produção simultânea, num processo integrado, de energia térmica e de energia elétrica e, ou se for o caso, mecânica (artigo 1.º, n.º 2). A unidade capaz de operar em modo de cogeração designa-se por instalação ou unidade de cogeração e a entidade que detenha tal instalação de cogeração licenciada, cogrador (cfr. artigo 1.º, n.º 3). Este Decreto-Lei procede à transposição para a ordem jurídica interna da Diretiva 2004/8/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 11 de fevereiro, relativa à promoção da cogeração com base na procura de calor útil no mercado interno de energia. Como indicado nos considerandos da Diretiva, o potencial da cogeração como medida de poupança de energia encontra-se pouco utilizado na Comunidade. A promoção da cogeração de elevada eficiência deve assim ser uma prioridade, devido aos

potenciais benefícios em termos de poupança de energia primária, de supressão de perdas na rede e de redução das emissões, nomeadamente de gases com efeito de estufa. Além disso, a utilização eficiente da energia pela cogeração pode também contribuir favoravelmente para a segurança do aprovisionamento energético e a posição concorrencial da União Europeia e dos seus Estados-Membros. Um dos mecanismos de apoio à cogeração a nível nacional, é constituído naturalmente, pelas isenções fiscais, nomeadamente, a isenção de imposto especial de consumo.

Face ao que ficou dito não restam dúvidas que esta se trata de um verdadeiro benefício fiscal, motivado por razões estratégicas relacionadas com a política ambiental, decorrentes do constante no artigo 66.º da CRP²⁰⁷.

3.3.2 Produtos petrolíferos e energéticos e eletricidade utilizados no transporte de passageiros e mercadorias por via férrea – artigo 15.º, n.º 1, alínea e) da Diretiva 2003/96/CE

De acordo com a Diretiva 2003/96/CE os Estados-Membros podem aplicar isenções totais ou parciais ou reduções do nível de tributação aos produtos energéticos e eletricidade utilizados para o transporte de mercadorias e passageiros por via férrea - comboio, metropolitano ou carro elétrico e tróleis. Esta isenção facultativa foi acolhida pelo legislador nacional, constando atualmente do artigo 89.º, n.º 1, alínea i) do CIEC no que se refere aos produtos energéticos classificados pelos códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 (gasóleo) e 89.º, n.º 2, alínea c) no que se refere à eletricidade. Semelhante isenção constava já da Diretiva 92/81/CEE, no entanto, apenas foi introduzida na legislação nacional com o primeiro CIEC, publicado em 1999. Contudo, nesta versão inicial, o transporte de passageiros e mercadorias por caminho de ferro beneficiava de uma isenção parcial de imposto, pois era tributado com a taxa reduzida prevista no artigo 74.º²⁰⁸.

Com o artigo 48.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de abril (Lei do Orçamento de Estado), o legislador alterou a sua opção, passando a prever no artigo 71.º uma isenção total neste âmbito, demonstrando assim que pretendia privilegiar esta forma de

²⁰⁷ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 234.

²⁰⁸ Cfr. Caneira, Álvaro e Fernandes, Manuel T., *Código dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, op. cit., p. 152.

transporte²⁰⁹. Porém, nesta ocasião, na redação introduzida no artigo 71.º, n.º 1, alínea i) do primeiro CIEC, previa-se que podiam beneficiar de isenção os produtos fornecidos tendo em vista o seu consumo em veículos de tração ferroviária. O legislador nacional adotava assim uma redação que se afastava do legislador comunitário, atribuindo um âmbito de aplicação mais amplo a esta isenção. Ter-se-á o legislador apercebido desta situação, uma vez que através do artigo 69.º da Lei n.º 53-A/2006, juntamente com outras alterações ao primeiro CIEC, modificou a redação da mencionada alínea i), passando a mesma a referir-se ao transporte de passageiros e mercadorias por caminho de ferro.

Resulta assim claro, quer do texto da Diretiva 2003/96/CE, quer da legislação nacional, que outras atividades em que sejam utilizados equipamentos de tração ferroviária, mas não respeitem ao transporte de passageiros e mercadorias, não podem beneficiar da isenção. Há no entanto, figuras afins do contrato de transporte, relativamente às quais nos podemos questionar se poderão beneficiar de isenção de ISP. É o caso do contrato de tração que se apresenta como um «reboque terrestre»²¹⁰ ou neste caso, como um reboque ferroviário. De acordo com o artigo 1.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 431/86, de 30 de dezembro, o contrato de reboque constitui aquele pelo qual uma das partes se obriga, em relação à outra, a proporcionar a força motriz de um navio, embarcação ou outro engenho análogo, designado «rebocador», a navio, embarcação ou outro engenho análogo, designado «rebocado», a fim de auxiliar a manobra deste ou de o deslocar de um local para local diferente. Como refere Menezes Cordeiro, o reboque transcende claramente o contrato de transporte, que agrupa muitos outros elementos²¹¹, pelo que somos da opinião que não terá cabimento no âmbito desta isenção. Aliás, se o legislador comunitário pretendesse abranger outras atividades para além do transporte propriamente dito de passageiros e mercadorias, certamente teria utilizado outra terminologia como fez nas isenções previstas para os produtos consumidos na navegação aérea ou marítima. Nestas o legislador comunitário refere especificamente que a isenção se destina a abranger as atividades com fins comerciais, em especial o transporte de pessoas ou de mercadorias ou a prestação de serviços a

²⁰⁹ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Códigos dos Impostos Especiais ...*, op. cit., p. 185.

²¹⁰ Cordeiro, António Menezes, *Introdução ao Direito dos Transportes*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Vol. I, p. 12, [Em linha]. [Consult. 10-03-2016]. Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=1&idsc=71981&ida=72384

²¹¹ Cordeiro, António Menezes, *Introdução ao Direito dos Transportes*, op. cit., p. 12. Sobre os elementos do contrato de transporte veja-se as páginas 6 a 11.

título oneroso, incluindo assim no âmbito dessas isenções uma multiplicidade de atividades.

Questão diferente é a de saber se este transporte tem que se consubstanciar numa prestação de serviços a título oneroso ou se poderão por exemplo, estar abrangidos transportes realizados por conta própria. A Portaria n.º 117-A/2008 encontra-se redigida segundo o pressuposto de que apenas poderão aceder a esta isenção as empresas que tenham por objeto o transporte por caminho de ferro, conforme se verifica pela leitura do seu n.º 50.º, no entanto tal não resulta diretamente nem do texto da Diretiva 2003/96/CE, nem do CIEC. Fazendo novamente o paralelo com o que se encontra previsto para as isenções relativas aos produtos consumidos na navegação aérea e marítima, verifica-se que, ao contrário destas, as normas que regulam a isenção relativa aos produtos utilizados para o transporte por via férrea não se referem ao exercício de uma atividade comercial ou a prestação de serviços a título oneroso.

De acordo com a Lei de Bases do Sistema de Transportes Terrestres, aprovada pela Lei n.º 10/90, de 17 de março, designam-se por transportes públicos ou por conta de outrem, os efetuados por empresas habilitadas a explorar a atividade de prestação de serviços, mediante remuneração e por transportes particulares os efetuados por pessoas singulares ou coletivas para viabilizar a satisfação das suas necessidades ou complementar o exercício da sua atividade específica ou principal (artigo 3.º, n.º 2). Especificamente no que se refere ao transporte ferroviário, o artigo 13.º da mesma lei prevê que a organização e exploração dos transportes na rede ferroviária nacional constitui um serviço público, a assegurar em regime de concessão ou delegação. Nestes casos estaremos claramente perante empresas de transporte ferroviário detentoras de licenças para exercer a atividade de prestação de serviços de transporte de mercadorias ou passageiros por caminho de ferro, atividade esta que se encontra regulada no Decreto-Lei n.º 270/2003, de 28 de outubro. Porém, nos termos do artigo 2.º, n.º 1 deste mesmo Decreto-Lei, estão excluídos, entre outros, do seu âmbito de aplicação, os ramais privados, cuja utilização esteja reservada ao respetivo proprietário para as suas próprias atividades de transporte de mercadorias. Verifica-se assim que é possível que existam particulares que nos seus ramais privados realizem transporte de mercadorias, pelo que nestes casos, consideramos não existir fundamento para excluir tais transportes do âmbito da isenção, desde que se encontre devidamente demonstrada a necessária

correlação entre a atividade principal da empresa e o transporte ferroviário, de modo a não favorecer eventuais atividades de recreio privadas.

Conforme já referido, para além da eletricidade, o legislador nacional incluiu no âmbito desta isenção o gasóleo. O transporte de passageiros e mercadorias por caminho de ferro encontra-se identificado no artigo 93.º do CIEC como uma das atividades na qual é consumido gasóleo colorido e marcado. Uma vez que o gasóleo colorido e marcado é introduzido no consumo mediante o pagamento de uma taxa reduzida de imposto, deverá a empresa fornecedora do produto solicitar o reembolso do imposto pago.

Tal como noutros casos de utilização de gasóleo colorido e marcado, para concretização prática do benefício é emitido um cartão de microcircuito, com o qual devem ser registados os abastecimentos efetuados aos equipamentos. No entanto, ao contrário dos demais casos de abastecimento de gasóleo colorido e marcado, é aqui permitido que o referido registo ocorra no prazo máximo de cinco dias úteis e não obrigatoriamente no momento do abastecimento (cfr. n.º 6 da Portaria n.º 361-A/2008 e n.º 53.º da Portaria n.º 117-A/2008).

A regulamentação desta isenção encontra-se nos n.ºs 49.º a 54.º da Portaria n.º 117-A/2008, sendo de salientar que o requerente da isenção, ao efetuar o pedido de isenção, deve identificar os equipamentos que se destinam a ser abastecidos. Deve igualmente indicar a localização dos depósitos junto da linha férrea que abastecem esses equipamentos (n.º 51.º, alíneas a) e b) da Portaria n.º 117-A/2008). Estas exigências legais prendem-se naturalmente com a necessidade de as autoridades aduaneiras poderem exercer um efetivo controlo do benefício, na sequência aliás do que se encontra previsto no artigo 7.º do EBF.

À semelhança do que sucede com os produtos fornecidos para consumo na navegação marítima costeira/interior, também aqui nos surge um agravamento que opera de modo direto para o seu beneficiário, mas não para o depositário autorizado que deve solicitar o reembolso do imposto suportado pela introdução no consumo. Pensamos que ainda assim, esta deve ser considerada como uma isenção em sentido próprio, já que em termos concretos, para o seu beneficiário, não há imposto suportado. De igual modo, encontrando-se relacionada com o incentivo a esta forma de transporte, o qual justifica o afastamento da tributação-regra, apresenta-se como excecional e

justificada pela prossecução do bem-estar social e da proteção do ambiente, na medida em que mais uma vez, se procura promover o transporte público²¹² (artigo 81.º CRP).

3.3.3 Produtos petrolíferos e energéticos fornecidos para a navegação interior e eletricidade produzida a bordo das embarcações – artigo 15.º, n.º 1, alínea f) da Diretiva 2003/96/CE

Como referimos no ponto 3.2.3, o artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do CIEC prevê que estão isentos de ISP os produtos petrolíferos e energéticos que sejam utilizados na navegação marítima costeira e na navegação interior, incluindo a pesca e a aquicultura, com exceção da navegação de recreio privada²¹³. Tal como prevista no CIEC, esta isenção abrange apenas os produtos classificados pelos códigos pautais correspondentes ao gasóleo e fuelóleo²¹⁴. A referida alínea c) do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC contém várias isenções, condensando isenções obrigatórias e facultativas. Tendo já analisado a isenção obrigatória relativa à navegação marítima costeira, cabe-nos agora abordar os aspetos mais relevantes respeitantes à navegação interior, que se encontra prevista na Diretiva 2003/96/CE como isenção facultativa. A questão da aquicultura será referida a propósito das atividades agrícolas, hortícolas ou piscícolas (artigo 8.º, n.º 2 da Diretiva 2003/96/CE).

Na alínea f) do n.º 1 do artigo 15.º daquela Diretiva encontramos a possibilidade de isentar os produtos energéticos fornecidos como combustíveis para a navegação em águas interiores (incluindo a pesca), com exceção da navegação de recreio privada, e a eletricidade produzida a bordo de embarcações. Esta isenção, exceto no que se refere à eletricidade, já constava do elenco de isenções facultativas previstas na Diretiva 92/81/CEE, no artigo 8.º, n.º 2, alínea b), não tendo a Diretiva 2003/96/CE trazido novidades. Em termos de legislação nacional, esta isenção foi adotada pela primeira vez mediante uma alteração legislativa introduzida pelo artigo 41.º da Lei n.º 52-C/96, de 27

²¹² Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., p. 232.

²¹³ Semelhante isenção constava do artigo 71.º, n.º 1, alínea c) do primeiro CIEC e do artigo 7.º, n.º 1, alínea c) do Decreto-Lei n.º 123/94.

²¹⁴ O artigo 89.º, n.º 1, alínea c) refere concretamente os códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49 que respeitam a gasóleo e NC 2710 19 61 a 2710 19 69 que respeitam a fuelóleo.

de dezembro. Este veio incluir no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94 tal isenção, a qual foi depois mantida no primeiro CIEC²¹⁵.

A navegação em águas interiores apresenta algumas particularidades e potencialidades face a outros meios de transporte. O Relatório da Comissão COM (96) 549 final, de 14-11-1996 refere que os custos externos induzidos pela navegação em águas interiores são extremamente reduzidos. Por exemplo, os custos externos decorrentes de acidentes e ruído são virtualmente nulos, enquanto os custos da poluição atmosférica são muito inferiores aos provocados pelo transporte rodoviário. Deste modo não admira que a Comissão tenha considerado que a rede de vias navegáveis poderia desempenhar um papel importante no desvio do tráfego de áreas congestionadas das redes rodoviárias, devendo passar a constituir uma vertente da política dos transportes comunitária. Além disso, o mesmo Relatório conclui que certas vias navegáveis são utilizadas por embarcações que operam também em águas comunitárias²¹⁶, pelo que a navegação em águas interiores deveria estar sujeita às mesmas condições que a restante navegação comercial no que se refere a impostos especiais de consumo. Por todas estas razões, no ponto 3.8 do mencionado Relatório, a Comissão propôs que, a fim de assegurar a criação de condições de concorrência equitativas e prosseguir os objetivos das políticas do ambiente e dos transportes, a isenção facultativa aplicável às vias navegáveis interiores deveria ser tornada obrigatória, tal como a navegação marítima em águas comunitárias. No entanto, até ao momento tal não sucedeu.

Como já apontado no ponto relativo à isenção para os produtos consumidos na navegação marítima costeira o conceito de «águas interiores» encontra-se relacionado com o de «águas comunitárias». O entendimento do TJUE sobre a distinção entre o conceito de «águas comunitárias» e o de «águas interiores» expresso no já referido processo C-391/05²¹⁷, indica que para aquele a isenção facultativa prevista no artigo 8.º, n.º 2, alínea b) da Diretiva 92/81/CEE para os produtos consumidos na navegação em águas interiores tinha (e tem ainda, já que regra semelhante se mantém na Diretiva

²¹⁵ Na versão original do CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99 a isenção para a navegação marítima interior encontrava-se na alínea h) do n.º1 do artigo 71.º. Posteriormente, através da alteração introduzida pela Lei n.º 107-B/2003, de 31 de dezembro, foi incluída na alínea c) juntamente com a navegação marítima costeira.

²¹⁶ Navegação marítima costeira.

²¹⁷ Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-391/05 [Em linha]. [Consult. 21-01-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62005CJ0391&rid=1>

2003/96/CE) aplicação apenas nos casos em que esta tivesse lugar fora das águas em que se podia praticar a navegação marítima com fins comerciais. Assim, o Tribunal de Justiça veio afirmar que o conceito de «águas comunitárias», na aceção do artigo 8.º, n.º 1, alínea c), primeiro parágrafo, da Diretiva 92/81/CEE, se referia a todas as águas onde pudessem navegar quaisquer navios de mar, suscetíveis de percorrer as vias marítimas com fins comerciais.

A distinção entre um e outro tipo de navegação não apresenta em Portugal grande relevância, já que o legislador nacional incluiu numa única alínea do artigo 89.º do CIEC a isenção concedida à navegação marítima costeira e à navegação interior. Ao não estabelecer diferenças de regime entre ambas, a distinção não tem consequências práticas. Assim, não iremos repetir o que ficou dito no ponto 3.2.3, relembrando apenas que tal como na navegação marítima costeira, também a isenção concedida aos produtos consumidos na navegação interior se concretiza através do consumo de gasóleo colorido e marcado e da utilização de cartão de microcircuito. Do mesmo modo, nestes casos, deverão as empresas petrolíferas abastecedoras realizar um pedido de reembolso relativamente às quantidades de produto abastecidas neste destino isento (cfr. n.º 16.º da Portaria n.º 361-A/2008) já que o gasóleo colorido e marcado é introduzido no consumo com o pagamento de uma taxa reduzida.

A propósito da navegação interior referem Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes²¹⁸ que esta isenção é também concedida aos produtos consumidos pelos transportes públicos fluviais de passageiros, por ser permitida de acordo pela Diretiva e estar de acordo com a política comunitária de incentivo ao transporte por via marítima e fluvial.

Por fim, tal como sucede na navegação marítima costeira e por certo pelas mesmas razões que atrás expusemos a esse propósito, a eletricidade produzida a bordo das embarcações que se dedicam à navegação interior encontra-se isenta de imposto. Esta isenção facultativa prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea f) da Diretiva 2003/96/CE, consta na legislação nacional do artigo 89.º, n.º 2, alínea b), o qual isenta toda a eletricidade produzida a bordo de embarcações, não distinguindo o tipo de navegação envolvida.

²¹⁸ Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Código dos Impostos Especiais ...*, op. cit., p. 185.

Concluimos tratar-se assim de uma isenção com as características próprias de um benefício fiscal, dando aqui por reproduzido o que atrás ficou dito quanto à navegação marítima costeira.

3.3.4 Eletricidade, gás natural, carvão e combustíveis sólidos consumidos por agregados familiares e/ou utilizados por organizações de beneficência reconhecidas pelo Estado-Membro interessado – artigo 15.º, n.º 1, alínea h) da Diretiva 2003/96/CE

Num âmbito completamente distinto daqueles que temos visto até ao momento, surge a isenção facultativa do artigo 15.º, n.º 1, alínea h) da Diretiva 2003/96/CE, que permite aos Estados-Membros isentar de imposto especial de consumo a eletricidade, gás natural, carvão e combustíveis sólidos consumidos pelos agregados familiares e/ou organizações de beneficência. A isenção não pretende beneficiar qualquer atividade em particular, nem se deve à ausência de externalidades, uma vez que estas se verificam, resultando antes de considerações atinentes a aspetos socioeconómicos.

Ao contrário de outras isenções, não se encontrava prevista na Diretiva 92/81/CEE, constituindo uma novidade introduzida pela Diretiva 2003/96/CE. No entanto, a transposição desta isenção para a legislação nacional realizou-se em termos bem mais restritos do que o permitido pela Diretiva 2003/96/CE. Assim, o CIEC veio prever, nos artigos 89.º, n.º 1, alínea l) e 89.º, n.º 2, que estão isentos de ISP o gás natural e a eletricidade que sejam utilizados pelos clientes finais economicamente vulneráveis, beneficiários da tarifa social, nos termos do Decreto-Lei n.º 101/2011, de 30 de setembro e no Decreto-Lei n.º 138-A/2010, de 28 de dezembro, respetivamente. Verifica-se deste modo, que não só o leque de produtos abrangidos se reconduz ao gás natural classificado pelo código NC 2711 21 00 e à eletricidade, como os agregados familiares não são contemplados de uma maneira geral, mas apenas na medida em que sejam beneficiários da tarifa social. No que respeita às organizações de beneficência, as mesmas não se encontram incluídas no âmbito da isenção constante do CIEC.

Esta é também uma isenção que se encontra dispensada de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira, nos termos do artigo 89.º, n.º 7 do CIEC. Tal situação estará diretamente ligada com o facto de os agregados familiares abrangidos pela isenção de imposto se reconduzirem àqueles que beneficiam de tarifa social no

fornecimento de energia elétrica ou de gás natural. Foi o Decreto-Lei n.º 138-A/2010 que veio criar a tarifa social de fornecimento de energia elétrica a aplicar a clientes economicamente vulneráveis, tendo-se-lhe seguido o Decreto-Lei n.º 101/2001, no que respeita ao fornecimento de gás natural. A definição de clientes economicamente vulneráveis é idêntica em ambos os diplomas, sendo como tal considerados as pessoas singulares que se encontrem em situação de carência socioeconómica e que tendo direito de acesso ao serviço essencial de fornecimento de energia elétrica/gás natural, devem ser protegidas, nomeadamente no que respeita a preços (artigo 2.º, n.º 1 de ambos os diplomas). Encontram-se assim abrangidos os beneficiários de diversas prestações sociais, nomeadamente, do rendimento social de inserção e do subsídio social de desemprego. Devido a uma alteração introduzida no Decreto-Lei n.º 138-A/2010, pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, o conceito de clientes economicamente vulneráveis foi alargado, de modo a incluir outros beneficiários ainda que estes não beneficiem de qualquer prestação social²¹⁹. A tarifa social corresponde na prática a um desconto na tarifa de acesso às redes em baixa tensão (eletricidade) ou em baixa pressão (gás natural), de acordo com o valor determinado pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos. As condições de atribuição, termos do pedido, procedimentos, aplicação e manutenção da tarifa social encontram-se regulados nos referidos diplomas, mas também na Portaria n.º 1334/2010, de 31 de dezembro.

No que ao ISP diz respeito, os clientes que beneficiam da tarifa social beneficiarão também da isenção de imposto, não sendo necessário apresentar qualquer requerimento para o efeito às autoridades aduaneiras. Na prática, nestes casos, a verificação das condições para beneficiar da isenção de ISP é realizada pelas empresas comercializadoras de gás natural e de eletricidade, já que o seu pressuposto encontra-se diretamente ligado com a atribuição de tarifa social.

De referir que as empresas comercializadoras de eletricidade e de gás natural possuem no âmbito do CIEC um estatuto particular, que não corresponde ao de depositário autorizado, nem a qualquer dos outros regulados na Parte Geral. Apenas na Parte Especial, e mais propriamente nos artigos 96.º-A e 96.º-B, encontramos a definição

²¹⁹ Cfr. artigo 199.º da Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março que introduziu, entre outras, alterações ao artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 138-A/2010. De referir que, na sequência destas alterações que visaram redesenhar o procedimento de acesso à tarifa social no sentido de o tornar automático e oficioso para os agregados familiares de baixos recursos e beneficiários de prestações sociais, foram aprovadas as Portarias 178-B e 178-C/2016, ambas de 1 de julho.

da figura de «comercializadores de eletricidade» e «comercializadores de gás natural», respetivamente. A criação desta figura particular no que se refere à eletricidade e ao gás natural prende-se certamente com o facto de nestes dois casos os produtos não se encontrarem abrangidos pelo regime de circulação em regime de suspensão²²⁰, donde não faria sentido sujeitá-los às mesmas regras que os demais operadores. De igual modo, ao contrário dos restantes produtos sujeitos a imposto especial de consumo, o legislador optou por fazer coincidir facto gerador e exigibilidade de imposto, ambos correspondendo ao fornecimento ao consumidor final da eletricidade ou do gás natural. Estas duas grandes diferenças de regime explicam a razão da criação desta figura *sui generis*, que não corresponde a nenhuma das figuras estatutárias típicas dos impostos especiais de consumo.

Assim, no que ao ISP diz respeito, são os comercializadores de eletricidade ou de gás natural registados, licenciados nos termos da legislação aplicável e que fornecem ao consumidor final, que constituem o interlocutor com as autoridades aduaneiras, devendo para o efeito registar-se junto da estância aduaneira competente, para efeitos de cumprimento das obrigações decorrentes do CIEC. São eles que devem apresentar as DIC contendo as quantidades faturadas aos clientes consumidores finais, já que nos termos do artigo 9.º, n.º 1, alíneas g) e h) do CIEC, a introdução no consumo e consequentemente o momento da exigibilidade de imposto corresponde, grosso modo, ao fornecimento ao consumidor final. Relativamente às quantidades de gás natural ou eletricidade fornecidas aos clientes beneficiários de tarifa social, devem os comercializadores apresentar uma DIC isenta, ou seja, devem declarar as quantidades introduzidas no consumo com benefício de isenção, separadamente das demais.

Podemos concluir que pelas suas particularidades, esta figura apresenta os contornos de uma isenção e de um efetivo benefício fiscal, operando claramente como uma exceção às regras gerais de tributação. Neste caso, apesar das externalidades verificadas, optou-se por desconsiderar o princípio da equivalência, em virtude da preponderância atribuída a valores relacionados com o bem-estar e a justiça social (artigo 81.º CRP).

²²⁰ Cfr. artigo 100.º, n.º 1 do CIEC.

3.3.5 Carburantes utilizados no fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e navios – artigo 15.º, n.º 1, alínea j) da Diretiva 2003/96/CE

De algum modo ainda relacionada com a navegação aérea e a navegação marítima, o legislador nacional acolheu no artigo 89.º, n.º 1, alínea j) do CIEC, a isenção facultativa prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea j) da Diretiva 2003/96/CE. Nos termos deste, os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções aos carburantes utilizados no domínio do fabrico, projeto, ensaio e manutenção de aeronaves e navios. A Diretiva 92/81/CEE, no seu artigo 8.º, n.º 2, alínea e) continha semelhante isenção, que foi incluída pela primeira vez no elenco das isenções em vigor a nível nacional no artigo 71.º, n.º 1, alínea l) do primeiro CIEC.

Nos termos do atual artigo 89.º, n.º 7 do CIEC esta isenção depende de reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente, no entanto, não encontramos na Portaria n.º 117-A/2008 a regulamentação, pelo menos completa, desta matéria.

Com efeito, o n.º 31 daquela Portaria indica que os abastecimentos às embarcações que se encontrem em construção, reparação e manutenção devem ser notificados à alfândega em cuja área de jurisdição se encontrem. Sucede que este n.º 31 não nos esclarece totalmente. Por um lado, apenas se refere a embarcações, nada se encontrando previsto para as aeronaves; por outro, parece partir do pressuposto que nestes casos, cada abastecimento deve ser objeto de notificação individualizada à alfândega competente.

Ora no que às embarcações diz respeito, haverá que distinguir duas situações: ou a embarcação se encontra em fase de construção (fabrico, projeto, ensaio); ou, pelo contrário, trata-se de uma embarcação já em atividade que necessita ser sujeita a operações de manutenção. No primeiro caso, parece-nos que caberá à entidade responsável pelo fabrico, projeto ou ensaio, apresentar junto da alfândega competente o pedido de reconhecimento para desse modo poder beneficiar da isenção. Assim, se compreenderá melhor o alcance do n.º 31 da Portaria n.º 117-A/2008, o qual significará, que nestes casos, as embarcações serão abastecidas com gásóleo comum. Consequentemente nestes casos, a isenção deverá funcionar na prática através de um

processo de reembolso, em que o beneficiário depois de abastecer com gasóleo solicita o reembolso do imposto suportado, tal como permitido pelo artigo 20.º, n.º 3 do CIEC²²¹.

Pelo contrário, tratando-se de uma embarcação já em atividade, haverá mais uma vez que distinguir duas situações: ou se trata de uma embarcação afeta a uma atividade de navegação para fins comerciais ou pelo contrário, de embarcação destinada a navegação de recreio privada. No primeiro caso, para tal embarcação já terá por certo sido emitido cartão de microcircuito para beneficiar, não da isenção prevista na alínea j), mas no âmbito da alínea c) do n.º 1, do artigo 89.º - produtos fornecidos para a navegação marítima costeira ou navegação interior. Nestes casos, parece-nos que a isenção prevista na alínea j), pouca utilização prática terá. Porém, tratando-se de uma embarcação utilizada para a navegação de recreio privada, certamente que a empresa responsável pela manutenção terá todo o interesse em solicitar a autorização para ver reconhecida a isenção. Na verdade, esta isenção visa promover as atividades das empresas que se dedicam à manutenção e reparação de aeronaves e embarcações.

No entanto, problemática distinta é suscitada pela questão das aeronaves. Com efeito, a isenção concedida aos produtos utilizados na navegação aérea é, como vimos, uma isenção automática que não depende de reconhecimento. Os procedimentos a seguir nestes casos não constam da Portaria n.º 117-A/2008, mas apenas de instruções internas constantes do Manual dos Impostos Especiais de Consumo, consistindo sobretudo em obrigações declarativas por parte das empresas abastecedoras dos aeroportos e aeródromos. Porém, a isenção agora em análise é claramente uma isenção que, de acordo com a lei, depende de reconhecimento prévio, pelo que, ainda que próxima, não poderá seguir o mesmo regime dos produtos destinados ao abastecimento das aeronaves utilizadas para fins comerciais. Nada constando da Portaria n.º 117-A/2008, também as instruções internas dirigidas aos serviços são escassas, mais propriamente no que se refere ao Manual dos Impostos Especiais de Consumo. No entanto, neste é dito que se trata de uma isenção dependente de reconhecimento prévio, a solicitar pelas empresas industriais do ramo às Alfândegas²²². Tal como no caso das

²²¹ Se bem atentarmos no artigo 93.º, n.º 3 de CIEC, este não inclui na sua listagem de equipamentos que podem utilizar gasóleo colorido e marcado as embarcações em processo de fabrico, projeto, ensaio ou manutenção da alínea j) do artigo 89.º, n.º 1.

²²² Cfr. Autoridade Tributária e Aduaneira, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, [Em linha]. [Consult. 01-03-2016]. Disponível em: http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/rdonlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual_IEC.pdf; p. 44.

embarcações será por certo, através de um processo de reembolso, que as empresas do ramo poderão beneficiar desta isenção.

No ponto 3.2.2 *supra*, a propósito da temática da navegação aérea, referimo-nos ao acórdão que o Tribunal de Justiça emitiu no âmbito do processo n.º C-79/10²²³. Várias questões prejudiciais foram colocadas pelo órgão jurisdicional de reenvio, uma das quais respeitando à isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea j) da Diretiva 2003/96/CE. Pretendia aquele órgão saber se esta isenção se aplica exclusivamente aos carburantes utilizados por empresas que se dedicam ao fabrico, desenvolvimento, realização de testes e à manutenção de aeronaves ou se essa isenção poderia abranger igualmente os carburantes utilizados por um avião para efetuar os voos de ida e volta para uma oficina de manutenção aeronáutica. Considerou o Tribunal de Justiça que o artigo 15.º, n.º 1, alínea j) da Diretiva 2003/96/CE prevê uma isenção facultativa que visa encorajar especificamente um certo número de atividades comerciais às quais se dedicam os construtores de aviões e as oficinas de manutenção aeronáutica, que implicam, nomeadamente o consumo de carburante no solo. No caso em questão, a empresa não se dedicava a estas atividades, pelo que concluiu o Tribunal de Justiça que não poderia beneficiar da isenção prevista no artigo 15.º, n.º 1, alínea j) da referida Diretiva, pois este não visa os carburantes consumidos por uma aeronave para efetuar os voos de ida e volta a uma oficina de manutenção aeronáutica.

Operando na prática por um processo de reembolso às empresas industriais do ramo, esta figura não se apresenta como uma isenção no sentido técnico-jurídico, mas como um desagravamento fiscal. Porém, não há dúvida que constitui uma exceção à tributação-regra, ditada pela consideração de fatores relacionados com o incentivo a esta atividade (100.º CRP) e ainda que indiretamente à navegação aérea e à navegação marítima/interior (81.º CRP), revelando assim possuir as características de um benefício fiscal.

3.3.6 Carburantes utilizados para operações de dragagem portos e vias navegáveis – artigo 15.º, n.º 1, alínea k) Diretiva 2003/96/CE

²²³ Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-79/10 [Em linha]. [Consult. 22-02-2010]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:62010CJ0079&from=PT>

Continuando no âmbito das atividades que podem beneficiar de isenção de ISP, passamos agora à isenção prevista no artigo 89.º, n.º 1, alínea h) do CIEC e que resulta do artigo 15.º, n.º 1, alínea k) da Diretiva 2003/96/CE. De acordo com aquele, estão isentos os produtos classificados pelos códigos pautais correspondentes ao gasóleo e fuelóleo, utilizados em operações de dragagem em portos ou vias navegáveis. Encontra-se porém excluída do âmbito de aplicação da isenção, a atividade comercial de extração de areias que não vise o desassoreamento. Assim, os equipamentos que se encontrem instalados em embarcações que se dediquem à extração comercial de areias, não podem ser autorizados a consumir gasóleo colorido e marcado e beneficiar desta isenção.

O Porto de Lisboa está inserido no Estuário do Tejo, um dos maiores estuários da Europa, e as condições de navegabilidade dos canais de acesso e bacia de manobra e estacionamento, assim como docas são mantidas com o recurso a frequentes dragagens de manutenção²²⁴. É este tipo de operações que a isenção pretende abranger, por oposição à atividade comercial de extração de areias propriamente dita.

A isenção de ISP para os produtos utilizados em operações de dragagem de portos e vias navegáveis, apesar de constar *ab initio* da Diretiva 92/81/CEE, foi incluída no artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 123/94, apenas em virtude da alteração introduzida pelo artigo 41.º da Lei n.º 52-C/96, de 27 de dezembro, Lei do Orçamento de Estado para 1997 e subsequentemente vertida no artigo 71.º, n.º 1, alínea h) do primeiro CIEC. Em todos os casos, a atividade comercial de extração de areias esteve sempre excluída do âmbito da isenção.

Dada esta exclusão legal, o n.º 35.º da Portaria n.º 117-A/2008 prevê que a isenção pode ficar condicionada à existência de um depósito totalmente separado e independente do depósito destinado ao abastecimento do sistema de propulsão da embarcação. Ou seja, uma empresa que se dedique à atividade comercial de extração de areias apenas pode beneficiar da isenção relativa à navegação marítima costeira ou à navegação interior, consoante os casos, previstas no artigo 89.º, n.º 1, alínea c) do CIEC. Para uma empresa que se dedique quer à atividade comercial de extração de areias quer à atividade de dragagem em portos e vias navegáveis, podem as autoridades exigir, para salvaguardar a aplicação correta e simples da isenção, que exista um depósito

²²⁴ Cfr. Administração do Porto de Lisboa; [Em linha]; [Consult. 29-02-2016]; Disponível em: http://www.portodelisboa.pt/portal/page/portal/PORTAL_PORTO_LISBOA/HIDROGRAFIA/DRAGAGENS.

totalmente separado e independente do depósito destinado ao abastecimento do sistema de propulsão da embarcação. Neste caso, apenas na situação em que a embarcação esteja a efetuar operações de dragagem poderá abastecer ambos os depósitos com gasóleo colorido e marcado. Assim, a autorização da isenção implica um necessário acompanhamento próximo da mesma e da validade dos respetivos cartões de microcircuito.

Com efeito, como resulta do que ficou dito, tal como no caso da navegação marítima costeira e da navegação interior, esta é uma das isenções que se materializa sobretudo pelo abastecimento de gasóleo colorido e marcado, seguindo as mesmas regras que as isenções relativas à navegação marítima costeira e interior. Assim, cada abastecimento deverá ser objeto de registo no sistema mantido pela SIBS através da utilização do cartão de microcircuito atribuído ao titular da isenção para cada embarcação. Para além disso, esta isenção pertence ao grupo daquelas em que é também necessário em cada abastecimento o registo do cartão de microcircuito da Guarda Nacional Republicana, que controla todos os abastecimentos (cfr. pontos 29.º e 30.º da Portaria n.º 117-A/2008).

Dadas as suas semelhanças, remetemos para o que atrás ficou dito a propósito da isenção destinada aos produtos consumidos na navegação marítima costeira/interior, nomeadamente no que respeita à natureza de benefício fiscal em sentido material.

3.3.7 Biocombustíveis – Artigo 16.º da Diretiva 2003/96/CE

Sobre biocombustíveis nada se dizia na Diretiva 92/81/CEE, nem na primeira legislação nacional decorrente da sua transposição. Porém, como sabemos a Diretiva 2003/96/CE, visando disciplinar a tributação da energia, veio incluir entre os produtos energéticos sujeitos às suas regras não apenas produtos subsumíveis ao conceito de óleos minerais, mas também outros produtos, nomeadamente, os que correspondem àquilo que são considerados os biocombustíveis, desde que os mesmos se destinem a serem utilizados como carburante ou combustível de aquecimento (cfr. artigo 2.º, n.ºs 1 e 3, segundo § da Diretiva 2003/96/CE).

Porém, o legislador comunitário considerou desejável estabelecer um quadro legal que permitisse aos Estados-Membros prever isenções de imposto especial de consumo por forma a promover os biocombustíveis (cfr. Considerando 26 da Diretiva

2003/96/CE). Assim, o artigo 16.º da Diretiva 2003/96/CE prevê que os Estados-Membros podem aplicar uma isenção (total ou parcial) aos produtos tributáveis indicados no artigo 2.º, quando os mesmos contenham um ou mais dos seguintes produtos: produtos dos códigos NC 1507 a 1518 (óleo de soja, amendoim, girassol, coco, palma, etc.); 3824 90 55 (misturas de mono-, di-, e triestéres de ácidos gordos de glicerol) e 3824 90 80 (misturas de aminas derivadas de ácidos gordos); 2207 20 00 (álcool etílico) e 2905 11 00 (metanol) e ainda produtos obtidos a partir de biomassa, incluindo os abrangidos pelo códigos NC 4401 (lenha, madeira, desperdícios) e 4402 (carvão vegetal). Estes mesmos códigos NC foram acolhidos pelo legislador nacional, primeiro no artigo 71.º-A do primeiro CIEC e presentemente no artigo 90.º do atual Código.

Não encontramos na Diretiva 2003/96/CE a definição de biocombustíveis. Para tal, é necessário recorrer à Diretiva 2009/98/CE, de 23 de abril de 2009²²⁵, nomeadamente ao seu artigo 2.º, alínea i). Aqui os biocombustíveis são definidos como os combustíveis líquidos ou gasosos para os transportes, produzidos a partir de biomassa, sendo esta por sua vez, a fração biodegradável de produtos, resíduos e detritos de origem biológica provenientes da agricultura (incluindo substâncias de origem vegetal e animal), da exploração florestal e de indústrias afins, incluindo da pesca e da aquicultura, bem como a fração biodegradável dos resíduos industriais e urbanos (artigo 2.º, alínea d) da mesma Diretiva). No que diz respeito à utilização em veículos automóveis, os produtos mais comuns são o biodiesel (produzido a partir de óleos vegetais) e o bioetanol (produzido a partir de culturas açucareiras e amiláceas).

Apesar de não muito longa, a tributação dos biocombustíveis em Portugal, apresenta uma história plena de pormenores, cujo relato detalhado extravasaria amplamente o âmbito do nosso estudo²²⁶. No entanto, procuraremos transmitir uma breve imagem.

A ideia de promoção da utilização de biocombustíveis encontrava-se bem patente na Diretiva 2003/30, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 8 de maio de 2003 relativa à promoção da utilização de biocombustíveis ou de outros combustíveis

²²⁵ Diretiva 2009/28/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2009 relativa à promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis que altera e subsequentemente revoga as Diretivas 2001/77/CE e 2003/30/CE.

²²⁶ Veja-se a este propósito o detalhado relatório de Auditoria elaborado pelo Tribunal de Contas: Relatório n.º 23/2014 – Auditoria à Produção e Incorporação de Biocombustíveis, disponível em http://www.tcontas.pt/pt/actos/rel_auditoria/2014/2s/audit-dgtc-rel023-2014-2s.pdf

renováveis nos transportes, diretiva esta contemporânea da Diretiva 2003/96/CE. Foi no enquadramento proporcionado por estas duas diretivas que veio a ser aprovada a legislação nacional sobre a matéria, nomeadamente os Decretos-Lei n.º 62/2006 e 66/2006, de 21 e 22 de março, respetivamente. O primeiro visou regular a colocação no mercado de biocombustíveis e de outros combustíveis renováveis, em substituição dos combustíveis fósseis, transpondo para a ordem jurídica nacional a Diretiva 2003/30/CE. O segundo, reconhecendo que para assegurar o cumprimento dos compromissos assumidos por Portugal com a adoção da Diretiva 2003/30/CE, deveriam ser tomadas medidas para promover o mercado dos biocombustíveis, veio introduzir o artigo 71.º-A no primeiro CIEC, o qual consagrava a isenção de ISP aplicável aos biocombustíveis. A estratégia então seguida pelo legislador nacional centrava-se assim na redução da carga fiscal incidente sobre os biocombustíveis comparativamente com a carga fiscal dos combustíveis fósseis²²⁷. Nesta primeira versão da isenção, tínhamos por um lado os operadores económicos em geral, que mediante procedimento de autorização ou concurso, poderiam beneficiar de uma isenção parcial de ISP (artigo 71.º-A, n.ºs 4 e 5 do primeiro CIEC). Por outro lado, foi criada a figura dos pequenos produtores dedicados (PPD), reconhecidos nos termos do Decreto-Lei, n.º 62/2006, que podiam beneficiar de isenção total de imposto até ao limite máximo global de 15.000 t/ano, posteriormente alargado para 40.000 t/ano.

Diversos diplomas legais se sucederam na regulamentação desta matéria²²⁸, porém, no final de 2010, verificou-se a alteração legislativa fundamental, que nos trouxe ao ponto em que hoje nos encontramos e que foi operada pelo Decreto-Lei n.º 117/2010, de 25 de outubro e pela Lei n.º 55-A/2010, de 31 de dezembro (Lei do Orçamento de Estado para 2011), que entraram em vigor a 1 de janeiro de 2011. Com efeito, o Decreto-

²²⁷ Veja-se a este propósito o Acórdão do Tribunal de Justiça emitido no âmbito do Processo C-201/08, no qual aquele Tribunal considerou que se bem que o regime de isenção fiscal constitua um dos meios à disposição dos Estados para atingir as metas previstas na Diretiva 2003/30/CE, outros meios são igualmente contempláveis, tais como ajudas à indústria de transformação. Do mesmo modo, considerou que os Estados-Membros podiam escolher incentivar com prioridade certos tipos de combustíveis tendo em conta o seu balanço climático e ambiental, sua rentabilidade, competitividade e segurança dos abastecimentos. Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo C-201/08 [Em linha]. [Consult. 23-04-2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1458832860520&uri=CELEX:62008CJ0201>

²²⁸ Em particular sobre a isenção de ISP *vide* as Portarias n.ºs 3-A/2007, de 2 de janeiro, n.º 13/2009, de 13 de janeiro e n.º 134/2009, de 2 de fevereiro, fixaram o valor da isenção para o regime geral em € 280 por cada 1.000 litros. As condições de elegibilidade e regulação dos processos de candidatura e concessão desta isenção fiscal foram reguladas pelas Portarias n.º 1391-A/2006, de 12 de dezembro e n.º 1554-A/2007, de 7 de dezembro.

Lei n.º 117/2010 veio transpor para a ordem jurídica interna a parte da Diretiva n.º 2009/28/CE respeitante aos biocombustíveis²²⁹, e revogou simultaneamente o Decreto-Lei n.º 62/2006. Resulta do artigo 19.º do Decreto-Lei n.º 117/2010 a definição dos PPD como os operadores reconhecidos nos termos do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 62/2006²³⁰, que beneficiam da isenção de ISP prevista no artigo 90.º do atual CIEC. Por sua vez, a Lei n.º 55-A/2010, revogou os números 5 a 10 do artigo 90.º do CIEC, redefinindo o quadro legal desta isenção de ISP, da qual apenas passaram a poder beneficiar os PPD.

O Relatório do Orçamento de Estado para 2011 refere a este propósito que se pretendeu implementar um novo modelo de incorporação de biocombustíveis²³¹, ao qual não será alheio o facto de a despesa fiscal com este benefício ter crescido largamente, passando de 45,4 milhões de euros em 2008 para 102,9 em 2010²³². Já na Resolução do Conselho de Ministros n.º 21/2008, de 17 de janeiro, encontrávamos a indicação de que haveria mudança de paradigma nesta área, aí se referindo que «(...) a crescente incorporação de biocombustíveis não deve assentar apenas em mecanismos de atribuição de subsídios e isenções (...)».

O CIEC refere que a isenção pode ser total ou parcial, verificando-se que desde 2011, a opção do legislador tem sido pela isenção total. Com efeito, por força do artigo 2.º, n.º 9 da Portaria n.º 320-E/2011, de 30 de dezembro, que regulamenta o n.º 4 do artigo 90.º do CIEC, a isenção de ISP é total, até ao limite global de 40.000 t/ano, naquele previsto.

Mas afinal quais os contornos da figura dos PPD? Nos termos da lei, correspondem a empresas com uma produção máxima anual de 3.000 t, produção esta que deve ter origem no aproveitamento de matérias residuais ou com recurso a projetos de desenvolvimento tecnológico de produtos menos poluentes, utilizando processos

²²⁹ Com efeito, esta diretiva não se refere apenas aos biocombustíveis, mas antes visa a promoção da utilização de energia proveniente de fontes renováveis.

²³⁰ Nos termos do artigo 33.º do Decreto-Lei n.º 117/2010, os artigos 6.º e 7.º do Decreto-Lei n.º 62/2006 permanecem em vigor.

²³¹ Cfr. páginas 221 e 127 do Relatório do Orçamento de Estado para 2011 [Em linha]. [Consult. 14-03-2016]. Disponível em:

<http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2014/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2014.pdf>

²³² A este respeito referem A. Brigas Afonso e Manuel T. Fernandes, in *Código dos Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p.189, que tendo em conta que o custo de produção dos biocombustíveis é muito superior ao custo de produção dos combustíveis de origem fóssil, a atual redação do artigo 90.º do CIEC implica que este sobrecusto de produção passe a ser repercutido no preço de venda ao público aos consumidores finais.

inovadores ou em fase de demonstração e que coloquem toda a sua produção em frotas e consumidores cativos, identificados contratualmente (cfr. alíneas a), b) e c) do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei n.º 62/2006).

Dois dados ressaltam da definição legal de PPD que pensamos merecer comentário. Por um lado, surge a dúvida de saber se efetivamente o legislador pretendeu limitar esta atividade a empresas, no sentido de pessoas coletivas, excluindo assim as pessoas singulares, nomeadamente os empresários em nome individual. Por outro lado, não resulta da lei a definição de consumidores cativos. Parece-nos que com o termo «cativo» o legislador pretendeu referir-se a clientes fidelizados por contratos com prazo mínimo de permanência. Ora esta situação, aponta como clientes dos PPD, sobretudo empresas com frotas de veículos e consumos regulares, que permitam a celebração de contratos por um tempo determinado e com quantidades pré-estabelecidas de abastecimentos.

Foram assim as preocupações ambientais que levaram o legislador da UE e consequentemente o legislador nacional a estabelecer esta isenção²³³, na sequência também daquilo que se encontra previsto no artigo 66.º da CRP, consagrando um efetivo benefício fiscal nos termos do EBF. Porém, se é certo que por este caminho se procura favorecer a utilização de energia proveniente de fontes renováveis, com as vantagens que lhe são inerentes, são cada vez mais frequentes as opiniões que indicam que as emissões provenientes da combustão de biocombustíveis não são carbono-neutras, ou seja, originam a libertação de carbono para a atmosfera em quantidades que não se encontram compensadas pelo carbono que as plantas absorveram durante o seu crescimento.

3.3.8 CELE e ARCE – Artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE

A Diretiva 2003/96/CE revela também as suas preocupações ambientais ao prever a possibilidade de os Estados-Membros poderem aplicar isenções de ISP a empresas que celebrem acordos destinados a melhorar significativamente a proteção do ambiente e a eficiência energética, nomeadamente, aquelas de entre estas que têm uma utilização intensiva de energia. Assim, encontramos no artigo 17.º da Diretiva

²³³ Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, op. cit., pp. 232-234.

2003/96/CE a isenção facultativa aplicável aos produtos energéticos e eletricidade utilizados como combustíveis para aquecimento, ou em motores fixos ou em equipamentos utilizados na construção, engenharia civil e obras públicas, a favor de empresas com utilização intensiva de energia (alínea a) do n.º 1) ou sempre que sejam celebrados acordos conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento de eficiência energética (alínea b) do n.º 1).

Uma leitura exaustiva do artigo 17.º demonstra-nos que na realidade estão previstas 3 possibilidades de fazer funcionar uma possível isenção. Assim, nos termos do seu n.º 1, as empresas com utilização intensiva de energia (tal como definidas na alínea a) do n.º 1) ou as empresas que tenham celebrado acordos, regimes de autorização ou convénios conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento de eficiência energética (alínea b) do n.º 1) podem beneficiar de isenção. Esta isenção contudo, deve respeitar em média os níveis mínimos de tributação previstos na diretiva, tratando-se assim de uma redução de taxa ou isenção parcial.

No entanto, a isenção pode ser total²³⁴, se as duas situações se verificarem simultaneamente: estarmos perante empresas com utilização intensiva de energia (n.º 2) e que sejam partes em acordos que permitam a realização de objetivos ambientais ou de aumento de eficiência energética, grosso modo equivalentes ao que se teria alcançado caso se tivessem respeitado as taxas mínimas comunitárias (n.º 4).

Encontra-se ainda prevista no n.º 3 do artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE uma terceira situação. Neste é admitido que os Estados-Membros apliquem uma taxa de imposto que pode descer até 50% dos níveis mínimos de tributação fixados na diretiva às empresas que, ainda que não correspondendo à definição de empresa com utilização intensiva de energia, cumprirem o artigo 11.º da diretiva (que define a utilização profissional) e forem parte em acordo com objetivos ambientais ou de aumento de eficiência energética.

No que ao CIEC diz respeito, o legislador nacional optou por consagrar neste âmbito isenções totais (à semelhança das demais isenções incluídas no artigo 89.º), tendo identificado especificamente os produtos que pretende ver abrangidos. Assim, o artigo 89.º, n.º 1, alínea f) do CIEC estabelece que estão isentos de ISP os produtos petrolíferos e energéticos que sejam utilizados em instalações sujeitas ao regime de

²³⁴ O artigo 17.º, n.º 2 da Diretiva utiliza a expressão «nível de tributação que pode descer até zero», mais uma vez revelando imprecisão na utilização destes conceitos.

comércio europeu de emissão de licenças de gases com efeitos de estufa (CELE) ou a um acordo de racionalização dos consumos de energia (ARCE), no que se refere aos produtos classificados pelos códigos NC 2701, 2702, 2704 e 2713 (hulhas, linhites, coques, betumes de petróleo), ao fuelóleo com teor de enxofre igual ou inferior a 1%, classificado pelo código NC 2710 19 61 e aos produtos classificados pelo código NC 2711 (gases de petróleo liquefeitos, mas também em estado gasoso, como o gás natural). O artigo 89.º, n.º 2, alínea e) prevê a isenção para a eletricidade.

Esta isenção facultativa do artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE e transposta para o artigo 89.º do CIEC entrecruza-se assim com questões ambientais e respetiva regulamentação, pelo que antes de avançar é necessário, ainda que resumidamente, abordá-las.

Portugal é, conjuntamente com todos os Estados-Membros da União Europeia, parte no Protocolo de Quioto da Convenção Quadro das Nações Unidas para as Alterações Climáticas²³⁵. O Comércio Europeu de Licenças de Emissão (CELE) é um mecanismo previsto no contexto do Protocolo de Quioto, constituindo o primeiro instrumento intracomunitário de regulação das emissões de gases com efeito de estufa.

Efetivamente, no âmbito da sua estratégia de redução de emissões de gases com efeito de estufa e como forma de garantir o cumprimento eficaz dos seus objetivos, a União Europeia aprovou a Diretiva 2003/87/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 13 de outubro, que criou o mecanismo do Comércio Europeu de Licenças de Emissão, e que se encontra atualmente transposta para a ordem jurídica interna pelos Decreto-Lei n.º 38/2013, de 15 de março e Decreto-Lei n.º 93/2010, de 27 de julho. A aplicação do regime CELE em Portugal teve o seu início em 2005, tendo a atribuição das licenças ocorrido através dos denominados planos nacionais de atribuição de licenças de emissão, PNALE I e PNALE II, que foram aprovados pela Comissão Europeia²³⁶.

Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 71/2008, de 15 de abril de 2008 criou o Sistema de Gestão dos Consumos Intensivos de Energia (SGCIE) com o intuito de dar execução ao

²³⁵ Veja-se a Decisão 2002/358/CE do Conselho, de 25 de abril de 2002, relativa à aprovação, em nome da Comunidade Europeia, do Protocolo de Quioto da Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre as alterações climáticas e ao cumprimento conjunto dos respetivos compromissos.

²³⁶ No período 2013 – 2020, com a publicação da nova Diretiva CELE, a Diretiva 2009/29/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de abril de 2009, incluída no Pacote Clima Energia, as regras mudaram, verificando-se um alargamento do âmbito com a introdução de novos gases e novos setores, a quantidade total de licenças de emissão determinada a nível comunitário e a atribuição de licenças de emissão com recurso a leilão, mantendo-se marginalmente a atribuição gratuita.

Programa Nacional para as Alterações Climáticas, aprovado pela Resolução de Conselho de Ministros n.º 104/2006, de 23 de agosto. Teve também como objetivo, conforme referido no seu preâmbulo, operacionalizar a isenção de ISP para os utilizadores abrangidos pelo CELE ou por Acordos de Racionalização de Consumo de Energia (ARCE), isenção esta que havia sido introduzida no CIEC pela Lei do Orçamento de Estado para 2008, Lei n.º 67-A/2007, de 31 de dezembro.

O SGCIE pretende promover a eficiência energética e a monitorização dos consumos energéticos das indústrias de consumo intensivo de energia, nomeadamente através da elaboração por estas de Planos de Racionalização do Consumo de Energia, que após aprovação passam a designar-se de Acordos de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE), nos termos do artigo 8.º, n.º 7 do referido Decreto-Lei. O SGCIE vem definir quais as instalações de consumo intensivo de energia e respetivas obrigações, prevendo no entanto, que um operador que explore instalações de consumo intensivo de energia sujeitas ao PNALE fica isento da maioria destas obrigações.

É neste quadro que surgem na legislação nacional as isenções de ISP previstas no artigo 89.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2, alínea e) do CIEC, ou seja, criadas como um mecanismo de incentivo à redução da emissão de gases de efeito de estufa e à redução do consumo de energia. No entanto, tratando-se de normas fiscais relativas a impostos harmonizados a nível da UE, tais isenções devem respeitar os parâmetros fixados pela Diretiva 2003/96/CE. É neste ponto que a tarefa do intérprete se revela mais complexa, pois o artigo 89.º do CIEC para consagrar esta isenção de ISP acaba por remeter para conceitos que não derivam da Diretiva 2003/96/CE que reestrutura o quadro comunitário de tributação de produtos energéticos e da eletricidade, mas antes de legislação ambiental. Tal situação suscita dificuldades.

Vejamos: o artigo 17.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2003/96/CE define como empresa de utilização intensiva de energia, e portanto potencial beneficiária da isenção de ISP, uma entidade empresarial cujos custos de aquisição de produtos energéticos e eletricidade ascendam, no mínimo, a 3,0% do valor da produção ou para a qual o imposto nacional a pagar sobre energia ascenda, pelo menos, a 0,5% do valor acrescentado²³⁷. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 71/2008, que visa operacionalizar a isenção, define as instalações consumidoras intensivas de energia como aquelas que tenham tido um consumo energético superior a 500 toneladas equivalentes de petróleo

²³⁷ Na mesma alínea é indicado como proceder aos cálculos necessários.

(500 tep/ano) (artigo 2.º, n.º 1). São os operadores que explorem estas instalações que devem apresentar Planos de Racionalização de Consumos de Energia, que após aprovação pelas entidades competentes passam a designar-se ARCE (artigo 8.º, n.º 7), os quais são comunicados à AT com vista à operacionalização dos mecanismos de isenção.

Verifica-se assim, que a definição constante da Diretiva 2003/96/CE de empresa de utilização intensiva de energia se baseia no critério do custo da energia comparado com o valor da produção ou no critério do montante de imposto a pagar sobre a energia em comparação com o valor acrescentado. Em contrapartida, o artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 71/2008, baseia-se no volume do consumo energético²³⁸.

Por outro lado, nos termos do artigo 4.º, n.º 2 do Decreto-Lei n.º 71/2008, um operador que explore instalações de consumo intensivo de energia sujeitas ao PNALE fica excluído (entre outras) da obrigação de elaborar Planos de Racionalização de Energia, o que implica que consequentemente não estará abrangido por nenhum Acordo de Racionalização dos Consumos de Energia (ARCE).

Resumindo: o artigo 89.º, n.º 1, alínea f) e n.º 2, alínea e) do CIEC estabelece uma isenção total de ISP para os produtos nele identificados, que terá como beneficiárias as instalações abrangidas pelo CELE ou um ARCE. Em contrapartida, de acordo com a Diretiva 2003/96/CE, as empresas podem beneficiar de isenção total apenas se as duas situações elencadas no artigo 17.º, n.º 1 se verificarem cumulativamente relativamente à mesma entidade, ou seja, corresponder à definição comunitária de empresa com utilização intensiva de energia e ter celebrado acordos conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento de eficiência energética (conforme resulta da leitura conjugada dos n.ºs 2 e 4 do artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE).

Daqui se conclui que a isenção de ISP prevista no CIEC não corresponde ao quadro definido pela Diretiva 2003/96/CE, já que permite que beneficiem de isenção total empresas que não só não enquadram na definição comunitária de empresa com utilização intensiva de energia, como também empresas que não são parte em acordos conducentes à realização de objetivos de proteção ambiental ou de aumento de eficiência energética, já que ambos os requisitos são cumulativos.

²³⁸ O próprio artigo 17.º, n.º 1, alínea a) último parágrafo da Diretiva 2003/96/CE refere que os Estados-Membros que aplicam sistemas nacionais nos quais as empresas com utilização intensiva de energia são definidas de acordo com outros critérios que não os constantes da diretiva, dispõem de um período transitório, até janeiro de 2007, para se adaptarem à definição do artigo 17.º.

É verdade que face ao elenco de instalações sujeitas ao regime CELE identificadas no anexo II do Decreto-Lei n.º 38/2013, podemos ser levados a considerar empiricamente, que as empresas que explorem tais instalações por certo corresponderão à definição de empresa com utilização intensiva de energia da Diretiva 2003/96/CE, porém, permanece o facto de a legislação nacional não ter acolhido tal definição, nem de se encontrarem definidos mecanismos, no que à concretização da isenção diz respeito, que visem a sua aplicação.

Acresce que como resulta do artigo 17.º da Diretiva 2003/96/CE as duas situações não verificam necessariamente de modo cumulativo: uma empresa pode corresponder à definição de empresa com utilização intensiva de energia e não ter celebrado um acordo ambiental, como o oposto também se pode verificar. Porém, de acordo com a diretiva, para que a isenção total possa ser aplicada, é necessária a verificação das duas situações.

Em qualquer caso, estamos sem dúvida perante uma isenção de ISP que deve ser considerada como um benefício fiscal em sentido material, pois constitui uma exceção à tributação-regra no âmbito do ISP, ditada por razões relacionadas com o incremento da proteção ambiental, para deste modo levar as empresas a melhorar as suas práticas nesta matéria (cfr. artigos 66.º e 100.º da CRP).

3.3.9 Taxas reduzidas

Tendo já percorrido praticamente todas as isenções que se encontram previstas nos artigos 89.º e 90.º do CIEC²³⁹, é chegado o momento de nos referirmos à questão das taxas de reduzidas. O artigo 93.º do CIEC, sob a epígrafe *Taxas reduzidas*, vem agrupar matérias que na realidade são objeto de diferente enquadramento na Diretiva 2003/96/CE.

Diz-nos o artigo 93.º, n.º 1 do CIEC que são tributados com taxas reduzidas o gasóleo, o gasóleo de aquecimento e o petróleo coloridos e marcados com os aditivos definidos em portaria. Os produtos que beneficiam de taxas reduzidas só podem ser utilizados para os usos expressamente previstos no artigo 93.º: assim o gasóleo de

²³⁹ Exceto aquelas que, por razões lógicas, entendemos abordar noutro ponto: matérias que se referem aos produtos consumidos por transportes públicos, produtos contidos nos reservatórios normais e produtos utilizados em outros fins distintos de carburante ou combustível.

aquecimento só pode ser utilizado como combustível de aquecimento; o petróleo colorido e marcado só pode ser utilizado no aquecimento, iluminação e também nos usos previstos para o gasóleo colorido e marcado. Por sua vez, os equipamentos em que o gasóleo colorido e marcado pode ser consumido encontram-se discriminados no artigo 93.º, n.º 3, estando incluídos para além das embarcações e veículos de transporte por caminhos de ferro, os motores estacionários utilizados na rega, diversos equipamentos agrícolas, os motores fixos e os motores frigoríficos autónomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis²⁴⁰.

Ora vejamos o que dispõem a Diretiva 2003/96/CE e o CIEC quanto a esta matéria.

Ao referir-se à tributação dos combustíveis de aquecimento a Diretiva 2003/96/CE, não utiliza a designação «isenção»²⁴¹. Com efeito, nos termos do seu artigo 9.º os níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento encontram-se fixados no quadro C do anexo I, por oposição aos níveis mínimos aplicáveis aos carburantes que constam do quadro A. Consultado o referido quadro C verificamos que se encontra prevista uma taxa mínima de 21€/1000 l para o gasóleo e de 0€/1000 l para o petróleo (ou querosene). Assim, verificamos que quando estes produtos são utilizados como combustível de aquecimento os níveis mínimos de tributação a partir dos quais os Estados-Membros podem fixar as suas taxas são claramente inferiores aos previstos para a utilização como carburante (330€/1000 l para ambos os produtos).

Porém, a Diretiva 2003/96/CE prevê também determinadas situações em que aqueles produtos sendo utilizados como carburante, podem, ainda assim, beneficiar de um nível de tributação mais favorável do que aquele que resulta do quadro A. Decorre do artigo 8.º da Diretiva 2003/96/CE que aos produtos utilizados como carburante em determinadas utilizações industriais e comerciais, como trabalhos agrícolas, hortícolas, piscícolas, no domínio da silvicultura e ainda em motores fixos (alíneas a) e b) do artigo 8.º, n.º 2), os Estados-Membros podem determinar taxas a partir dos níveis mínimos de

²⁴⁰ De notar, que como já referido anteriormente, no que se refere aos produtos consumidos pelas embarcações referidas nas alíneas c) e h) do n.º 1 do artigo 89.º, assim como no caso dos veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro, a isenção é total, havendo lugar ao reembolso do imposto correspondente a taxa reduzida suportada pelo depositário autorizado quando da introdução no consumo.

²⁴¹ Previamente, a Diretiva 92/81/CE incluía no seu artigo 8.º a possibilidade de os Estados-Membros preverem isenções ou reduções de taxa aos óleos minerais utilizados exclusivamente nas atividades agrícola e hortícola, na silvicultura e na piscicultura de água doce e em motores estacionários.

tributação fixados no quadro B do anexo I, os quais correspondem para estes dois produtos a 21€/1000 l.

Encontra-se ainda prevista no artigo 15.º, n.º 3²⁴² da Diretiva 2003/96/CE a possibilidade de o nível de tributação dos produtos energéticos utilizados em trabalhos agrícolas, hortícolas, piscícolas, no domínio da silvicultura poderem ter um nível de tributação que desça até zero. No entanto o legislador nacional não acolheu esta hipótese.

Deste modo, neste âmbito e quanto a estes produtos, a perspetiva da diretiva foi a de estabelecer *ab initio* diferentes níveis mínimos de tributação, consoante as possíveis diferentes utilizações, não utilizando a referência a isenções. Estamos na prática perante reduções de taxa que correspondem, como vimos, a uma isenção parcial, ditada por razões que se prendem maioritariamente com o facto de os produtos energéticos utilizados como carburante para determinadas finalidades industriais e comerciais e os produtos utilizados como combustíveis de aquecimento, serem normalmente tributados pelos Estados-Membros a níveis inferiores aos aplicáveis aos produtos energéticos utilizados como carburante²⁴³. Pretendeu-se assim, permitir, que os Estados-Membros mantivessem uma considerável margem de manobra ao estabelecer as suas taxas, podendo atender à sua realidade interna.

O CIEC ao transpor a diretiva que reestruturou o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, veio agrupar estas matérias num único artigo, o artigo 93.º, referindo-se a estas situações não como isenções (parciais), mas como taxas reduzidas. Como já referimos anteriormente²⁴⁴, incluímos entre as isenções, também as isenções parciais ou taxas reduzidas, na medida em que representam uma declaração legal que diminui a dívida tributária normal. Porém, apenas com a consulta das portarias emitidas pelo Governo, podemos conhecer as taxas reduzidas estabelecidas para estes produtos, já que as mesmas não constam do CIEC. Os valores das taxas são fixados dentro dos intervalos previstos no artigo 92.º do CIEC, o qual nos fornece assim apenas uma pista quanto às diferenças na tributação.

Por considerar que o funcionamento adequado do mercado interno exigia o estabelecimento de um regime comum de marcação para efeitos fiscais do gasóleo e do

²⁴² É este artigo 15.º que como temos visto acolhe o grande elenco das isenções facultativas.

²⁴³ Veja-se o que consta dos Considerandos 17 e 18 da Diretiva 2003/96/CE.

²⁴⁴ Vide Parte II, Ponto 1.2, *supra*.

querosene que não fossem tributados à taxa normal aplicável a esses produtos quando utilizados como combustível, foi prevista a nível comunitário a adição de um marcador para efeitos fiscais a tais produtos. A marcação consiste na adição de determinados químicos que permitam identificar o produto que foi introduzido no consumo com isenção de imposto ou sujeito a taxas de impostos reduzidas. Esta marcação foi inicialmente prevista na Diretiva 95/60/CE, de 27 de novembro, a qual veio a ser posteriormente complementada por diversas Decisões. A Decisão 2001/574/CE, de 13 de junho veio pela primeira vez prever que o marcador fiscal comum a utilizar seria o *Solvent Yellow 124*, conhecido pelo nome científico de N-etil-N-[2-(1-isobutoxi)etoxi]etil]-4-(fenilazo) anilina. A esta decisão têm-se seguido outras²⁴⁵, porém o marcador adotado mantém-se, devendo estar presente no produto numa concentração não inferior a 6 mg e não superior a 9 mg por litro de produto petrolífero.

A nível nacional esta matéria encontra-se regulamentada na Portaria n.º 1509/2002, com a última alteração introduzida pela Portaria n.º 463/2004, a qual para além de transpor para a ordem jurídica interna a legislação comunitária, prevê também a adição aos produtos de corantes, que lhe conferem uma cor distinta dos demais.

Entrando mais em detalhe no artigo 93.º do CIEC, pensamos ter interesse neste ponto explorar as alíneas do artigo 93.º, n.º 3, nomeadamente as alíneas a) e e) que se referem respetivamente a motores estacionários de rega e a motores fixos, conceitos que suscitam dúvidas ao intérprete. O CIEC define no artigo 93.º, n.º 7, motores fixos como aqueles que se destinam à produção de energia e que, cumulativamente, se encontrem instalados em plataformas inamovíveis. Quanto aos motores estacionários, não encontramos uma definição no CIEC, embora este refira que corresponde ao uso como combustível a utilização de um produto como combustível em qualquer tipo de motor não estacionário (artigo 88.º, n.º 3).

Se recuarmos até à Diretiva 92/81/CE verificamos que na versão portuguesa da mesma se encontrava prevista na alínea a) do n.º 3 do artigo 8.º, a possibilidade de aplicação por parte dos Estados-Membros, de uma taxa de imposto reduzida aos produtos consumidos em instalações industriais ou comerciais, nomeadamente, em motores estacionários. Para idêntica situação, a Diretiva 2003/96/CE hoje em vigor, recorre à expressão «motores fixos», no seu artigo 8.º, n.º 2, alínea b). Porém, se

²⁴⁵ Cfr. Decisões da Comissão 2003/900/CE de 17 de dezembro, 2002/269/CE de abril, 2006/428/CE de 22 de junho e 2011/544/EU de 16 de setembro.

consultarmos as versões inglesa e italiana de tais diretivas, verificamos que o termo utilizado em ambas se manteve, sendo “*stationary motors*” no primeiro caso e “*motori fissi*” no segundo. No entanto, as versões portuguesas não são as únicas que apresentam uma alteração na terminologia. Curioso, não deixa de ser o facto, de nas versões francesa e espanhola, a alteração se ter processado em sentido inverso ao da portuguesa: a expressão “*moteurs fixes*” e “*motores fijos*” da Diretiva 92/81/CE foi alterada para “*moteurs stationnaires*” e “*motores estacionarios*” no artigo 8.º, n.º 2 da Diretiva 2003/96/CE.

Esta análise linguística leva-nos de algum modo a concluir, que em termos do legislador comunitário, as expressões motores estacionários e motores fixos são equivalentes, contudo não nos ajuda a delinear o conceito. Encontramos porém, uma definição técnica de motor fixo e de motor móvel no Decreto-Lei n.º 61/2009, de 9 de março, que estabelece o regime jurídico a que fica sujeita a instalação de motores de combustão fixos. Assim, de acordo com o seu artigo 2.º, alínea a), entende-se por motor fixo o motor que funciona apoiado num maciço ou outra estrutura de suporte, sendo o local da instalação permanente, considerando-se igualmente como fixos os motores semifixos e móveis, quando instalados com carácter de permanência. Já nos termos da alínea c) daquele preceito, motor móvel é aquele que possui um rodado ou outro dispositivo que permita a sua movimentação, não existindo um local de trabalho fixo.

Não se tratando de conceitos definidos no âmbito de legislação fiscal, pensamos no entanto, que estes podem fornecer importantes contributos no enquadramento dos conceitos de motores estacionários e fixos no CIEC. Acresce que nesta matéria, e em termos puramente fiscais, não podemos deixar de atender ao Decreto-Lei n.º 223/2002, o qual procurou excluir do conceito legal de motores fixos, o conceito legal de motores exclusivamente destinados a aquecimento. Com efeito, por diversas razões de ordem prática, económica e de prevenção da fraude, bem como a necessidade de harmonização comunitária, dada a existência nos restantes Estados-Membros de um produto específico para o aquecimento, o legislador nacional veio criar uma categoria fiscal autónoma para um produto derivado do petróleo destinado unicamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico. Dadas as especificações que lhe são inerentes²⁴⁶ a sua utilização como carburante está impedida, procurando o Decreto-Lei n.º 223/2002, ao introduzir esta alteração excluir do conceito legal de motores fixos, os motores que se

²⁴⁶ Definidas na Portaria n.º 17/2003, de 9 de janeiro.

destinam exclusivamente ao aquecimento industrial, comercial ou doméstico, conforme é referido no seu preâmbulo. Com efeito, este Decreto-Lei introduziu, entre outras, uma alteração ao artigo 74.º do primeiro CIEC, aditando o n.º 7, do qual passou a constar a definição de motor fixo, que coincide com aquela que hoje em dia consta do artigo 93.º, n.º 7 do CIEC.

Assim, em conclusão, diremos que, quer em termos das diretivas europeias, quer no que respeita ao CIEC, os conceitos de motor estacionário ou motor fixo devem ser considerados equivalentes, referindo-se a motores cujo conjunto não se auto desloca, mas antes têm a produção de energia empregada na movimentação de máquinas fixas, encontrando-se instalados num determinado local com carácter de permanência. Pelo contrário, um motor não estacionário será aquele que se encontra associado a um conjunto que se auto desloca, ou seja, tem a sua rotação empregue para mover veículos.

Distintos destes serão os motores exclusivamente de aquecimento, os quais geram energia empregue não na movimentação de máquinas/ferramentas, mas apenas em aquecimento, consumindo produtos em uso como combustível.

Por fim, no que respeita aos motores estacionários de rega, dadas as suas características associadas inexoravelmente ao facto de a agricultura ser uma atividade sazonal, parecem-nos que serão melhor descritos como uma figura híbrida, ou seja, como um motor semifixo. Assim, embora não se encontrem por regra instalados numa plataforma inamovível com carácter de permanência, o facto é que, a energia que produzem não visa a deslocação do seu conjunto, mas a movimentação do mecanismo que bombeia a água.

Diremos, em resumo, que também nestes casos, as taxas reduzidas não foram implementadas pela ausência de externalidades, já que estas se verificam, pois aos produtos é dada a sua utilização típica como carburante ou combustível. Foram assim outras considerações, relacionadas por certo com a promoção do bem-estar social e económico, e com os objetivos da política agrícola e industrial (cfr. artigos 81.º, 93.º, 97.º e 100.º da CRP), que justificam que a tributação regra tenha sido afastada e previsto este benefício fiscal.

3.4 Isenções-país

Quanto atrás utilizámos o termo “isenções-país”²⁴⁷, referíamos-nos àquelas isenções que não constavam diretamente no texto das diretivas, antes resultando de Decisões emitidas pelo Conselho, e que, por regra, consubstanciavam situações que não seriam permitidas pelas normas comunitárias.

Como vimos, este mecanismo encontrava-se previsto no artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE, tendo sido também incorporado na Diretiva 2003/96/CE, mais propriamente no artigo 19.º. Apesar da multiplicidade de opções a nível de tributação permitidas pela diretiva que reestruturou o quadro comunitário da tributação dos produtos energéticos, sentiu-se a necessidade de nela incluir um procedimento mediante o qual os Estados-Membros fossem autorizados a introduzir, por um determinado período, outras isenções ou níveis reduzidos de tributação.

No âmbito do mecanismo previsto no artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE foi emitida a Decisão 93/697/CEE, a qual permitia a Portugal isentar os gases de petróleo liquefeitos, o gás natural e o metano consumidos pelos transportes públicos como carburante. Uma vez que as “isenções-país” deviam ser periodicamente analisadas pelo Conselho, à Decisão 93/697/CEE outras se seguiram²⁴⁸ que permitiram a Portugal continuar a aplicar a isenção total aos produtos consumidos como carburantes pelos transportes públicos. Em termos de legislação nacional, a isenção para estes produtos foi primeiramente incluída no artigo 7.º, n.º 1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 123/94 e posteriormente no artigo 71.º, n.º 1, alínea e) do primeiro CIEC, que entrou em vigor no dia 1 de fevereiro de 2000.

No Relatório de 1996 elaborado pela Comissão²⁴⁹, nos termos do n.º 6 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE, esta procedeu à análise das isenções ou reduções motivadas por considerações específicas. Aí, no que se refere aos transportes coletivos, considerou que tornar estes mais atrativos através de uma redução dos custos do combustível poderia contribuir para desenvolver um sistema de transportes mais sustentável, mais

²⁴⁷ Na esteira de Maria Paula Mello Vieira.

²⁴⁸ Decisões do Conselho 97/425/CE de 30 de junho, 99/880/CE de 31 de dezembro e 2001/224/CE do Conselho, de 12 de março.

²⁴⁹ *Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do n.º 6 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE do Conselho, respeitante às isenções ou reduções motivadas por considerações específicas relacionadas com políticas prosseguidas, como previsto no n.º 4 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE* [Em linha]. [Consult. 14-02-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0549&from=PT>

eficaz e menos poluente, dependendo do combustível utilizado. Nessa altura, concluía a Comissão que as derrogações concedidas para os transportes coletivos deveriam ser mantidas até à introdução de um regime geral no âmbito de um enquadramento comunitário comum para a tributação dos produtos energéticos ou, o mais tardar, até 31 de dezembro de 1998, o que explica de algum modo as sucessivas prorrogações e por fim a sua incorporação no anexo II da Diretiva 2003/96/CE.

Com efeito, com a revogação da Diretiva 92/81/CEE, a maior parte das “isenções-país” até então existentes, foram incluídas no anexo II da Diretiva 2003/96/CE, estabelecendo o seu artigo 18.º, n.º 1 que os Estados-Membros especificados no seu anexo II ficam autorizados a continuar a aplicar as reduções dos níveis de tributação ou as isenções nele enumeradas. No entanto, o mesmo artigo 18.º, n.º 1 previu que a autorização para aplicar tais isenções caducaria em 31 de dezembro de 2006.

Assim, atualmente, no que aos transportes públicos diz respeito, ao analisarmos a Diretiva 2003/96/CE apenas encontramos referência expressa a uma possível aplicação de taxa de imposto diferenciada no artigo 5.º, 3.º travessão. Neste é dito que os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, taxas de imposto diferenciadas, desde que respeitados os níveis mínimos de tributação previstos na Diretiva, aos produtos utilizados pelos transportes públicos locais de passageiros (entre outros).

Ora sucede que o artigo 89.º, n.º 1, alínea e) do CIEC continua a prever a isenção (total) de ISP para os produtos classificados pelo código NC 2711 00 00²⁵⁰, com inclusão do gás natural, que sejam utilizados em transportes públicos de passageiros²⁵¹. Assim, atualmente, o fundamento para a manutenção da isenção total de ISP para os produtos classificados pelo código NC 2711 00 00, utilizados nos transportes públicos (que não os respeitantes à navegação aérea, navegação marítima costeira ou interior ou à circulação em via férrea) resultará necessariamente do artigo 15.º, n.º 1, alínea i) da Diretiva 2003/96/CE. Com efeito, este prevê que os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções totais ou parciais ao gás natural e GPL utilizados como carburantes. Portanto, atualmente, esta isenção que começou por ser uma “isenção-país” resultante de uma Decisão do Conselho, tem existência própria derivando diretamente do texto da Diretiva.

²⁵⁰ De acordo com a Pauta Aduaneira esta posição pautal inclui os gases de petróleo liquefeitos (gás natural, propano, butano, etileno e outros) mas também gases no estado gasoso, como gás natural.

²⁵¹ Note-se que o termo «passageiros» apenas foi aditado ao texto do artigo 89.º, n.º 1, alínea e) pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março.

Verificamos que a opção do legislador nacional quanto a esta isenção consistiu em consagrar no artigo 89.º, n.º 1, alínea e) do CIEC uma isenção total para os produtos do mencionado código pautal, mas apenas quando utilizados em transportes públicos de passageiros, encontrando-se assim excluídos outros veículos que não se dediquem a esta atividade. À semelhança de outras, encontramos a regulamentação desta matéria nos n.ºs 45 a 48 da Portaria n.º 117-A/2008.

Quanto a esta isenção parece-nos importante delimitar o conceito de transporte público, nomeadamente face ao conceito de serviço público de transporte. O artigo 3.º, alínea n) do Regime Jurídico do Serviço Público de Transporte de Passageiros, aprovado pela Lei n.º 52/2015, de 9 de junho define o serviço público de transporte de passageiros, como o serviço de transporte de passageiros de interesse económico geral, prestado ao público numa base não discriminatória, nos termos do qual os veículos são colocados à disposição de múltiplas pessoas em simultâneo, que os utilizam mediante retribuição, segundo um regime de exploração previamente aprovado, não ficando ao serviço exclusivo de nenhuma delas. Por sua vez, o Decreto-Lei n.º 251/98, de 11 de agosto que aprovou o regime dos transportes públicos de aluguer em veículos automóveis ligeiros de passageiros, no seu artigo 2.º, alínea a) estabelece, por exemplo, que se considera táxi o veículo automóvel ligeiro de passageiros afeto ao transporte público, equipado com aparelho de medição de tempo e distância (taxímetro) e com distintivos próprios. Da leitura destes dois diplomas legais resulta que a definição de transporte público, não coincide exatamente com a de serviço público de transportes, podendo assim existir transportes públicos, não abrangidos pela definição de serviço público. Assim, face à letra do preceito, parece-nos que a isenção prevista na alínea e), do n.º 1 do artigo 89.º do CIEC se deve entender por aplicável a todos os transportes públicos de passageiros, quer estes se enquadrem na definição de serviço público ou não.

Continuando com o que se refere às “isenções-país”, o artigo 18.º da Diretiva 2003/96/CE contém diversas derrogações ao disposto nas normas gerais relativas aos designados níveis de tributação dos produtos. Assim, para além do seu n.º 1 que se refere às isenções especialmente acordadas com cada país no passado²⁵² e que foram acolhidas no anexo II da Diretiva, esta veio ainda admitir outras derrogações às suas normas. Por um lado, admitiu a existência de um período transitório concedido à

²⁵² No âmbito do procedimento previsto no artigo 8.º, n.º 4 da Diretiva 92/81/CEE.

generalidade dos Estados-Membros que sentissem dificuldades na implementação dos novos níveis mínimos de tributação resultantes da sua entrada em vigor. Esse período alongou-se até 1 de janeiro de 2007 e o seu principal objetivo seria evitar pôr em causa a estabilidade dos preços (artigo 18.º, n.º2).

Por fim, nos n.ºs 3 a 13 do artigo 18.º da Diretiva 2003/96/CE, encontramos ainda previsões concretamente aplicáveis aos Estados-Membros aí mencionados e que visaram também conceder períodos transitórios especificamente direcionados para determinados produtos. No que a Portugal diz respeito, o n.º 7, veio prever a possibilidade de serem aplicadas determinadas isenções totais ou parciais, concernentes ao gasóleo e eletricidade, tendo o respetivo período temporal previsto para a sua aplicação já terminado. Porém, é neste mesmo n.º 7 que encontramos uma disposição aplicável a Portugal, para a qual não foi prevista uma data final de aplicação e que por conseguinte continua plenamente em vigor. Referimo-nos à possibilidade de Portugal aplicar aos produtos energéticos e eletricidade consumidos nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira níveis de tributação inferiores aos níveis mínimos previstos na Diretiva, a fim de compensar os custos de transporte decorrentes do carácter insular e disperso destas regiões. Os artigos 94.º e 95.º do CIEC são a expressão no direito nacional desta possibilidade, prevendo os intervalos mínimos e máximos, dentro dos quais os Governos Regionais podem fixar as taxas de imposto aplicáveis.

Uma última palavra para referir que na vigência da Diretiva 2003/96/CE, Portugal apresentou, nos termos do artigo 19.º, pedido para uma autorização destinada a isentar os produtos petrolíferos e energéticos resultantes da reutilização ou recuperação de óleos usados, uma vez que a autorização anterior caducara sem ter sido contemplada na Diretiva 2003/96/CE. Após a sua análise, a Comissão concluiu que os argumentos apresentados baseados, nomeadamente, em aspetos ambientais não justificavam a derrogação solicitada ao regime geral estabelecido pela Diretiva 2003/96/CE, não cumprindo os critérios estabelecidos no artigo 19.º da mesma, pelo que propôs ao Conselho que tal autorização não fosse concedida, o que se verificou.

3.5 Outras isenções

Nos termos da alínea a), do n.º 1, do artigo 89.º do CIEC os produtos utilizados para outros fins que não sejam o uso como carburante ou como combustível estão

isentos de ISP. A isenção não abrange no entanto, os óleos lubrificantes classificados pelos códigos NC 2710 19 81 a 2710 19 99²⁵³. Com efeito, os óleos lubrificantes ainda que não se destinando a utilização como carburante ou combustível, não se encontram abrangidos por esta isenção, sendo tributados na sua utilização normal.

A alínea a) do n.º 1 do artigo 89.º consagra assim a única isenção de ISP em que os produtos que dela beneficiam não têm uso como carburante ou combustível, concretizando o princípio de que estes produtos só devem sofrer imposto quando se destinem ao seu consumo típico²⁵⁴. Todas as restantes isenções incluídas neste n.º 1 do artigo 89.º respeitam a utilizações como carburante ou combustível, o que nos permite concluir que não foi a ausência de externalidades que levou o legislador a estatuir tais isenções, mas antes a consideração de outros interesses que reputou deveriam sobrepor-se à tributação. Deste modo, devemos considerar que a norma constante do artigo 89.º, n.º 1, alínea a) deve ser reconhecida como uma norma de carácter estrutural²⁵⁵ dos impostos especiais de consumo e não como uma norma de carácter excecional.

Este carácter estrutural também transparece da evolução legislativa ocorrida na esfera comunitária. No que se refere à Diretiva 92/81/CEE, esta previa no seu artigo 8.º, n.º 1, alínea a) que os Estados-Membros deveriam isentar os óleos minerais utilizados para fins que não fossem os de «combustíveis para motores ou combustíveis de aquecimento». A Diretiva 2003/96/CE no que a esta isenção em concreto diz respeito, introduziu alterações ao texto legal que consideramos dignas de menção. Ao contrário daquela que a precedeu, a Diretiva 2003/96/CE não se refere a esta matéria como isenção, antes prevendo no artigo 2.º, n.º 4, alínea b), primeiro travessão, que as suas regras não são aplicáveis aos «produtos energéticos utilizados para fins que não o de carburantes ou combustíveis de aquecimento», utilizando assim uma norma negativa de incidência para excluir estes produtos do seu âmbito. Sendo certo que o resultado pretendido nos parece ser o mesmo - a não tributação destes produtos - o legislador comunitário optou por uma técnica legislativa diferente da anterior, deste modo também contribuindo para evidenciar o carácter estrutural desta norma. Perante esta

²⁵³ É de referir que na subposição pautal 2710 19 99 sob a designação “Outros óleos lubrificantes e outros” estão incluídos outros óleos que não têm função lubrificante. Neste caso, os mesmos são passíveis de isenção quando utilizados como matérias-primas, não se encontrando excluídos da aplicação do artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC.

²⁵⁴ Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, op. cit., p. 294.

²⁵⁵ *Idem, ibidem*, p. 294.

constatação e relembrando aquilo que atrás dissemos sobre as características dos benefícios fiscais, temos que concluir que a norma contida no artigo 89.º, n.º 1 alínea a) não se revela como um verdadeiro benefício fiscal no sentido material do termo, o qual se encontra definido no artigo 2.º, n.º 1 do EBF. Deste modo, como refere Nuno Sá Gomes o intérprete não deve nestes casos aplicar os princípios próprios dos benefícios fiscais²⁵⁶, o que nos leva à conclusão natural de que, no que ao artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC se refere, não devemos aplicar as normas do EBF.

Porém, no que respeita à legislação nacional, o legislador entendeu (à imagem do artigo 71.º, n.º 1, alínea a) do anterior CIEC²⁵⁷, relativamente ao qual não apresenta diferenças dignas de menção), incluir esta situação entre o elenco das isenções de ISP. Pensamos que tal se prenderá maioritariamente com os sistemas declarativos e de controlo implementados a nível dos impostos especiais de consumo e particularmente a nível do ISP. Para todos os efeitos, estamos perante produtos sujeitos a ISP, pelo que faz todo o sentido sujeitá-los a controlo tal como aos demais, de modo a poder comprovar a sua utilização efetiva.

As situações abrangidas pela alínea a) deste artigo 89.º, n.º 1 são muito variadas, podendo abranger todos os produtos petrolíferos e energéticos utilizados como matérias-primas em indústrias petroquímicas e conexas, bem como na produção de lubrificantes, solventes, produtos de limpeza, tintas, vernizes. Na realidade, dada a diversidade de produtos e suas utilizações, pode estar em causa qualquer outro tipo de indústria, como é o caso das ceras classificáveis pela subposição pautal 2712 90 99 utilizadas pela indústria de laticínios para aplicação exterior em queijos com a finalidade de proteção e conservação.

Importante legislação nesta matéria é a já referida Portaria n.º 117-A/2008, que regulamenta as formalidades e os procedimentos aplicáveis ao reconhecimento e controlo das isenções e das taxas reduzidas do ISP previstas no CIEC²⁵⁸.

²⁵⁶ Gomes, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, op. cit., p. 73.

²⁵⁷ Como referem Álvaro Caneira e Manuel Fernandes já era tradição antes da harmonização comunitária prever-se a isenção do imposto para os óleos minerais utilizados como matéria-prima e portanto, consumidos em usos diferentes de carburante ou combustível, in *Códigos dos Impostos Especiais Sobre o Consumo*, op. cit., p.151. Veja-se assim artigo 4.º, n.º1, alínea e) do Decreto-Lei n.º 261-A/91, de 25 de julho, que se refere aos então designados “usos técnicos” distintos de carburante ou combustível.

²⁵⁸ Nos termos do artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de junho que aprovou o atual CIEC, consideram-se feitas para este todas as referências ou remissões efetuadas em legislação tributária ou outra, bem como em normas regulamentares, para as disposições do CIEC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 566/99, de 22 de dezembro.

As regras específicas relativas à isenção do ISP para utilização como matéria-prima encontram-se previstas nos n.ºs 14.º a 27.º da referida Portaria. Nos termos do n.º 15.º da Portaria n.º 117-A/2008, encontra-se também abrangida por esta isenção a atividade de acondicionamento para venda a retalho dos produtos previstos no artigo 92.º, n.º 7 do CIEC²⁵⁹, com exceção dos produtos classificados pelos códigos NC 2710 19 45 e 2710 19 81 a 2710 19 99²⁶⁰. No acondicionamento, estamos perante casos em que os produtos sujeitos a ISP não são verdadeiramente utilizados como matérias-primas de um determinado processo produtivo. Com efeito, a Portaria n.º 117-A/2008 considera acondicionamento para venda a retalho o pré-embalamento dos produtos em embalagens com capacidade máxima de 10 kg/l (n.º 16), estando assim abrangidas apenas situações em que os produtos não são submetidos a qualquer processo de transformação, mas apenas ao manuseamento necessário ao seu embalamento.

A Portaria n.º 117-A/2008 exige que os beneficiários da isenção possuam registos contabilísticos com características especificamente delineadas para o efeito, o que se compreende, pois é necessário assegurar a possibilidade de as autoridades competentes, poderem, a todo o momento, verificar se aos produtos foi atribuído o fim isento autorizado. Este cuidado colocado pelo legislador na descrição das características a que devem obedecer os registos contabilísticos dos destinatários isentos, encontra-se certamente relacionado com o risco de tais produtos, após serem introduzidos no consumo com benefício de isenção, poderem ser desviados para utilização como carburante ou combustível. No entanto, não deixa de ser curioso, que o legislador tenha colocado mais cuidado na descrição dos registos contabilísticos a instituir pelos beneficiários de uma isenção, do que na descrição dos registos contabilísticos a manter pelos depositários autorizados titulares de entrepostos fiscais²⁶¹.

Assim, por um lado, os registos contabilísticos dos beneficiários da isenção do artigo 89.º, n.º 1, alínea a) devem permitir a identificação e localização dos fornecedores dos produtos (n.º 21). Por outro, os beneficiários que utilizem, transformem, incorporem ou procedam ao embalamento dos produtos devem possuir um registo

²⁵⁹ O texto da Portaria refere-se ao artigo 73º, n.º 7 do primeiro CIEC, que corresponde ao artigo 92.º, n.º 7 do atual CIEC.

²⁶⁰ Entre os produtos abrangidos por esta isenção contam-se, por exemplo, o benzol, tolueno, xileno, *white spirit*, etileno, propileno, ciclohexano, vaselina, parafina, outras misturas de hidrocarbonetos. Pelo contrário, encontram-se excluídos os produtos que correspondem às subposições pautais do gasóleo de aquecimento e diversos tipos de óleos lubrificantes.

²⁶¹ Cfr. artigos 22.º e 23.º do CIEC.

contabilístico das existências concebido com o intuito de demonstrar claramente a realidade do processo produtivo. Assim, tal registo, no que respeita às matérias-primas, deve incluir: as designações comerciais²⁶² e as quantidades de produtos adquiridas, com indicação dos números e datas das faturas; quantidades de produtos utilizadas no processo produtivo; saldo de existências dos produtos em sistema de inventário permanente e eventuais perdas de produtos ocorridas (n.º 22). Para além disso, o registo contabilístico deve ainda evidenciar as existências dos produtos finais obtidos, indicando: as quantidades obtidas e respetiva data de produção, as quantidades de produto final vendidas com indicação das respetivas faturas e o saldo de existências de produtos finais apurado em sistema de inventário permanente (n.º 23). Em todas as situações, os produtos devem ser individualizados pelo respetivo código da Nomenclatura Combinada (n.ºs 22 e 23). Quando a atividade desenvolvida pelo beneficiário da isenção consista no acondicionamento de produtos para venda a retalho, os registos contabilísticos a manter devem ser semelhantes aos já descritos, com a diferença que a produção neste caso consiste apenas no embalamento (cfr. n.º24).

No que respeita às perdas ocorridas durante o processo produtivo, tal como referido, a Portaria n.º 117-A/2008, obriga a que as mesmas sejam evidenciadas nos registos contabilísticos. Analisando quer o CIEC quer a Portaria n.º 117-A/2008, verificamos que não se encontra prevista qualquer norma que estabeleça limites para as perdas de produtos já introduzidos no consumo, como seria o caso dos abrangidos pela isenção. Questão, a nosso ver, pertinente é a que se prende com o enquadramento legal a dar a tais perdas ainda que evidenciadas nos referidos registos contabilísticos dos beneficiários da isenção. Sendo certo que todos os processos produtivos têm os seus rendimentos, podendo ser mais ou menos eficientes, até que ponto o simples registo contabilístico de uma perda pode justificar que um produto sujeito a ISP, mas que beneficiou de isenção, desapareça das existências do beneficiário, é algo a ponderar. Fazendo um paralelo com o que se encontra previsto no artigo 26.º do CIEC relativamente ao entreposto fiscal de produção, somos da opinião que também os beneficiários desta isenção, deveriam no âmbito do respetivo processo de

²⁶² A designação comercial deve ser entendida como uma referência habitualmente utilizada para descrever o produto, já que a mera indicação da marca utilizada pelo fabricante não permite confirmar a classificação pautal atribuída ao produto.

reconhecimento indicar as suas taxas de rendimento²⁶³. Ao proceder deste modo, o beneficiário vincular-se-ia a um valor de referência, com o qual poderiam no futuro ser confrontadas as perdas eventualmente registadas na sua contabilidade, permitindo assim emitir um juízo fundamentado quanto à justificação ou não da sua ocorrência.

Os tribunais portugueses já se pronunciaram sobre esta isenção, sendo de referir nomeadamente a Decisão Arbitral CAAD n.º 222/2013-T²⁶⁴ e o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul proferido no âmbito do Processo n.º 00798/03.

No que se refere à Decisão Arbitral, no caso em questão, uma empresa detentora do estatuto de destinatário registado²⁶⁵, havia adquirido nos anos de 2011 e 2012, produtos sujeitos a ISP, em suspensão de imposto. Após a receção de tais produtos não apresentou qualquer declaração de introdução no consumo, não tendo assim cumprido as formalidades exigidas pelo CIEC. Em 2013, a empresa em questão foi objeto de uma ação inspetiva, na qual a situação foi detetada, tendo os inspetores verificado que aos produtos recebidos foram atribuídos diversos destinos: revenda a clientes; utilização como matéria-prima na produção de diluentes e constituição de “stocks”. No decurso do procedimento inspetivo, a empresa solicitou à autoridade aduaneira competente, o estatuto de depositário autorizado, assim como autorização para utilizar produtos sujeitos a ISP como matéria-prima no fabrico de diluentes, os quais foram concedidos. Perante a situação detetada na inspeção, foi efetuada pela AT a liquidação do ISP respeitante aos produtos recebidos em suspensão de imposto nos anos de 2011 e 2012, tendo a empresa requerido a constituição de tribunal arbitral²⁶⁶, com vista a impugnar tal liquidação. A decisão do tribunal arbitral veio a dar razão à requerente, tendo sido julgado procedente o pedido de anulação dos atos de liquidação de ISP e juros compensatórios.

A decisão do tribunal arbitral baseou-se fundamentalmente no facto de os produtos recebidos pela requerente em suspensão de imposto, embora sujeitos à incidência de ISP, serem todavia isentos quando utilizados comprovadamente, para

²⁶³ À semelhança do previsto no artigo 114.º, n.º 2, alínea f) do Código Aduaneiro Comunitário, podemos definir taxa de rendimento como a quantidade ou a percentagem de produtos obtidos da transformação de uma determinada quantidade de matéria-prima.

²⁶⁴ CAAD, Decisão Arbitral n.º 222/2013-T [Em linha]. Lisboa: CAAD. [Consult. 24-04-2016]. Disponível em: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?s_isp=1&s_processo=&s_data_ini=&s_data_fim=&s_resumo=&s_artigos=&s_texto=&id=259

²⁶⁵ Relembrando em termos sucintos o estatuto de destinatário registado previsto no artigo 28.º do CIEC: pessoa autorizada pela autoridade aduaneira a receber, não podendo deter nem expedir, produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que circulem em regime de suspensão de imposto.

²⁶⁶ Cfr. Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro.

outros fins que não sejam o uso em carburante ou combustível, como disposto no artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC. Apesar de tal isenção estar sujeita a reconhecimento prévio da autoridade aduaneira competente, considerou o tribunal arbitral que nos termos do artigo 5.º do EBF, o reconhecimento de benefícios fiscais têm efeito meramente declarativo, pelo que o direito aos benefícios deve reportar-se à data da verificação dos respetivos pressupostos, dado o disposto no artigo 12.º do EBF. Deste modo, segundo o tribunal, o direito da requerente à isenção de ISP nasceu no momento em que se verificaram os respetivos pressupostos, ou seja, no momento em que se concretizou a utilização noutros fins que não em uso como carburante ou combustível. Concluiu o tribunal arbitral que as irregularidades alegadas pela AT não tinham assim a virtualidade de extinguir a isenção que se constituiu na esfera jurídica da empresa. Por outro lado, na liquidação de ISP impugnada, a AT havia utilizado a taxa prevista no artigo 92.º, n.º 7, alínea a) do CIEC, que previa à data, que os produtos sujeitos a imposto que não constassem dos números anteriores como era o caso, quando utilizados em uso como carburante ou combustível seriam tributados com a taxa aplicável à gasolina sem chumbo. Por esta razão, considerou o tribunal arbitral que ainda que não se aplicasse aos produtos em causa a isenção prevista no artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC, não existiria norma de tributação aplicável aos produtos, pois que os mesmos claramente não haviam sido utilizados em uso carburante ou em uso combustível, inexistindo outra taxa de ISP prevista para os produtos naquelas circunstâncias.

Com o devido respeito, não podemos deixar de discordar da primeira parte da decisão proferida. Como concluímos *supra*, a isenção consagrada no artigo 89.º, n.º 1, alínea a) dado o seu carácter estrutural não apresenta as características próprias do conceito jurídico e material de benefício fiscal, tal como definido no artigo 2.º do EBF, razão pela qual não deve o intérprete aplicar as normas deste no caso do presente caso. No entanto, ainda que assim não se entendesse, e se concluísse estarmos perante um efetivo benefício fiscal, outras questões relacionadas como o modo de funcionamento próprio dos impostos especiais de consumo, mas não só, impedem na nossa opinião, que se possa fundamentar uma decisão nos termos em que esta o foi. Vejamos.

Em primeiro lugar, independentemente de estarmos perante impostos especiais de consumo, a generalidade da doutrina e da jurisprudência, como já referido, consideram que o procedimento de reconhecimento de benefícios fiscais é autónomo relativamente ao procedimento da liquidação de imposto, pelo que o direito ao benefício

quando ainda não reconhecido, não pode ser invocado em impugnação da liquidação, contrariamente ao que acontece com os benefícios automáticos²⁶⁷. Este aspeto seria suficiente para impedir que a isenção solicitada e autorizada em 2013 pudesse ter efeitos relativamente aos produtos adquiridos em 2011 e 2012.

Por outro lado, o sistema dos impostos especiais de consumo, no qual se inclui o ISP, encontra-se construído segundo a regra basilar da verificação da exigibilidade de imposto no momento em que os produtos são introduzidos no consumo, devendo nessa ocasião ser apresentada a DIC e subsequentemente liquidado o imposto. No caso concreto, após o fim da circulação em regime de suspensão nenhuma declaração foi apresentada, verificando-se a introdução irregular no consumo, pois o estatuto de destinatário registado de que a empresa era titular não permite a detenção de produtos em suspensão de imposto. Deste modo, temos que concluir que, nesse momento, se verificou a exigibilidade do imposto, nos termos dos artigos 8.º e 9.º, n.º 1, alínea a) do CIEC.

Como também já vimos, segundo o EBF, o direito aos benefícios fiscais deve reportar-se à data de verificação dos respetivos pressupostos, o que no caso dos impostos especiais de consumo deve ser conjugado com o regime de suspensão de imposto. No caso em apreço, os pressupostos da isenção apenas se teriam concretizado com a utilização num fim distinto de uso como carburante ou combustível, a qual só ocorreu em data posterior àquela em que o imposto se tornou exigível, ou seja, após o momento da introdução no consumo. Se como considerou o tribunal arbitral, o direito à isenção nasce no momento em que se verifica a utilização dos produtos em fins distintos de uso como carburante ou uso como combustível, cabe-nos questionar em que situação permaneceram os produtos sujeitos a ISP entre a data da sua introdução irregular no consumo e a data da sua utilização. Seguir o raciocínio desenvolvido nesta decisão arbitral, equivale a considerar que após a verificação da exigibilidade do imposto, os produtos irregularmente introduzidos no consumo, podem continuar na prática, em “suspensão de imposto”, até ao momento em que o seu adquirente decida o que fazer

²⁶⁷ Cfr. neste sentido: Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, op. cit., p.121; Torrão, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, op. cit., p. 313; Sousa, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, op. cit., p. 356. Quanto à jurisprudência veja-se o Acórdão do STA, emitido no âmbito do processo 0459/14, disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/062ca6b1840e1e0380257f060040c9d4?OpenDocument&Highlight=0.0459>

com os mesmos²⁶⁸. Discordamos desta posição, pois a mesma não é consentânea com o sistema dos impostos especiais de consumo. Neste âmbito, os produtos apenas podem estar numa de duas situações²⁶⁹: ou se encontram em suspensão de imposto ou se encontram introduzidos no consumo e uma vez introduzidos no consumo, o respetivo imposto é exigível, exceto se se verificar que o adquirente é titular de uma autorização que preveja o direito à isenção²⁷⁰. É certo que esta não é a única solução possível. A Diretiva 2003/96/CE permite que possa ser implementado um sistema de reembolso, em que numa primeira fase o ISP é liquidado e pago, seguindo-se posteriormente o pedido de isenção e o reembolso. Com a sua decisão o tribunal arbitral parece defender um sistema híbrido, em que não há necessidade de processo de reconhecimento da isenção anterior à utilização no uso diferente de carburante ou combustível, mas também não há reembolso de imposto, visto que não houve pagamento após a introdução no consumo. Na prática se não tivesse existido ação inspetiva, tudo se teria passado na esfera jurídica da requerente como se não se tratassem de produtos sujeitos a ISP. Ora em nossa opinião, tal interpretação do CIEC não é possível. Consideramos que a exigibilidade de imposto, uma vez verificada não se torna inoperante pela posterior (e eventual) utilização dada aos produtos.

Porém, sobre uma questão o tribunal arbitral parece-nos ter apresentado um argumento pertinente, e que respeita à taxa de imposto aplicável. Efetivamente até à alteração introduzida pela Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro, o artigo 92.º, n.º 7 do CIEC referia expressamente que as taxas nele previstas seriam aplicáveis aos produtos utilizados em uso carburante ou em uso combustível, o que num caso como o presente implicaria a ausência de taxa aplicável aos produtos detidos irregularmente. Certamente por pretender impedir tal situação e provavelmente na sequência desta decisão arbitral, o legislador eliminou do artigo 92.º, n.º 7 do CIEC a referência ao uso carburante ou combustível.

Sobre esta mesma isenção incidiu também o acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul proferido no processo n.º 00798/03²⁷¹, estando porém em causa

²⁶⁸ Aparentemente da decisão arbitral parece até resultar que a detenção para constituição de “stocks” representa em si mesma uma utilização em uso diferente de carburante ou combustível.

²⁶⁹ Após uma eventual introdução em livre prática, caso sejam provenientes de países terceiros.

²⁷⁰ Exceto nos casos das isenções automáticas.

²⁷¹ Processo n.º 00798/03 [Em linha]. Lisboa: ITIJ. [Consult. 02-05-2015]. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/4e0ebda5744f203f802568720050bb79?CreateDocument>

uma empresa que possuía à data dos factos não só o estatuto de operador registado²⁷², mas também autorização para utilização de produtos sujeitos a ISP em usos diferentes de carburante ou combustível, ou seja, com isenção. Na sequência de uma ação inspetiva foi decidido pela autoridade aduaneira revogar aquelas autorizações, em virtude de se ter verificado que a empresa em questão havia vendido para um cliente estabelecido em Espanha produtos sujeitos a ISP que havia adquirido com benefício de isenção de ISP. Para esta decisão contribuiu o facto de as autoridades espanholas, quando questionadas, terem informado que não fora encontrado o armazém do cliente espanhol onde teriam sido efetuadas as descargas dos produtos, suspeitando da prática de irregularidades. Assim, as autoridades portuguesas consideraram que a empresa não havia demonstrado que o produto fornecido para Espanha se destinou a ser utilizado para outros fins que não em uso carburante ou combustível, tendo a empresa visada recorrido contenciosamente dos despachos revogatórios proferidos. Uma vez que o recurso mereceu decisão favorável do Tribunal Tributário de 1ª instância, a Fazenda Pública apresentou recurso para o Tribunal Central Administrativo do Sul. No douto acórdão entendeu-se que a autoridade aduaneira não havia procedido corretamente ao revogar as autorizações, pois que lhe cabia a si e não à recorrida apresentar quaisquer documentos ou prova do destino dado aos produtos. Mais considerou o TCA Sul que não poderia a recorrida ser responsável pelo destino dado ao produto pela sua cliente, pois se um terceiro dá um destino não isento aos produtos, é contra este que a Administração deve agir.

Também neste caso, com o devido respeito, não podemos concordar com a decisão proferida. Porém, em nossa opinião, também a Fazenda Pública não colocou a questão nos termos adequados. À data dos factos objeto de recurso encontrava-se em vigor o Decreto-Lei n.º 123/94, assim como a Portaria 1038/97, tendo a autorização para a utilização isenta sido obtida neste enquadramento legal. No entanto, relativamente ao aspeto que nos interessa analisar, as alterações legislativas subsequentes não modificaram o cerne da questão. Com efeito, quer na data dos factos (1998) quer atualmente, as autoridades portuguesas apenas podem emitir e controlar autorizações para a utilização de produtos sujeitos a ISP em usos distintos de carburante ou combustível, na área geográfica correspondente ao território português. Embora

²⁷² Na legislação anterior ao atual CIEC, o estatuto equivalente ao de destinatário registado era designado por operador registado.

nada se refira especificamente sobre essa matéria no texto do acórdão, a recorrida sendo titular de uma autorização para utilização com isenção de produtos sujeitos a ISP, por certo terá indicado no pedido de autorização, na sequência do que se encontrava previsto no n.º 3 da Portaria n.º 1038/97, a localização da unidade industrial onde seriam utilizados os produtos e quais os produtos fabricados ou a utilização dada. Como referido no preâmbulo da Portaria n.º 1038/97, a mesma visava regulamentar a isenção de ISP nos casos em que os óleos minerais comprovadamente se destinassem a ser utilizados para outros fins que não fossem o uso como carburante ou como combustível, isto é, «como matérias-primas industriais», sendo tal autorização concedida às pessoas singulares ou coletivas que na sua atividade industrial utilizassem tais óleos como matéria-prima ou afim e não como carburante ou combustível (cfr. n.º 2 da Portaria).

Assim, por um lado, a revenda para um outro país dos produtos no seu estado inalterado²⁷³ nunca poderia estar entre as atividades industriais passíveis de beneficiar de isenção, e por outro, as autoridades portuguesas só poderiam autorizar utilizações com benefício de isenção que ocorressem no território português, sua área de jurisdição.

Como resulta da leitura da matéria de facto dada como provada, a recorrida não só não deu uma utilização isenta aos produtos em Portugal, como ainda comprovou, através da sua contabilidade, ter procedido a vendas dos mesmos com destino a Espanha. Ora se tais produtos foram introduzidos no consumo em Portugal com benefício de isenção, é neste território que tem de ser comprovado que o beneficiário da isenção os utilizou no uso isento autorizado. A autorização para utilização em uso isento diferente de carburante ou combustível emitida pelas autoridades portuguesas, como é óbvio não tem eficácia no território de outro país e apenas se dirige a um beneficiário em concreto, para a utilização concretamente autorizada.

Deste modo, consideramos que cabia à Fazenda Pública demonstrar que, em Portugal, não foi dada aos produtos a utilização isenta autorizada, o que logrou fazer. A isenção não foi, nem poderia ter sido, concedida pelas autoridades portuguesas para utilização dos produtos em Espanha, donde em nossa opinião é totalmente irrelevante determinar que uso lhes foi aí atribuído. Prosseguir deste modo, seria admitir que um beneficiário poderia vender os produtos adquiridos com isenção sem lhes dar o destino

²⁷³ Nos termos do n.º 3, alínea g) da Portaria n.º 1038/97 era admitido que o embalamento para venda a retalho em embalagens com capacidade unitária máxima de 25 l/kg pudesse constituir uma atividade industrial beneficiária da isenção, o que não terá sido o caso, já que tal operação nunca é referida no acórdão.

para o qual foi autorizado, os quais poderiam por sua vez ser revendidos numa cadeia infundável de compras e vendas, cabendo às autoridades seguir as ações de uma miríade de empresas não autorizadas para confirmar o destino dado aos produtos. Seria invalidar por completo o objetivo da emissão de autorizações. Em conclusão e salvo melhor opinião, diremos que se o produto se destinava a ser expedido para outro país não poderia ter sido introduzido no consumo ao abrigo da isenção prevista no artigo 89.º, n.º 1, alínea a) do CIEC.

Embora no contexto da Diretiva 2003/96/CE a situação que agora abordaremos não surja contemplada como uma isenção, o legislador nacional optou por a consagrar no artigo 89.º, n.º 1, alínea g) do CIEC, entre as restantes isenções totais de ISP. Falamos dos produtos contidos nos reservatórios normais e nos contentores especiais dos veículos automóveis procedentes de outros Estados-Membros.

A este respeito, convém recuar à Diretiva 94/74/CE (que alterou as Diretivas 92/12/CE, 92/81/CEE e 92/82/CEE) e mais especificamente ao seu décimo nono considerando, o qual enunciava ser conveniente prever expressamente que os óleos minerais introduzidos no consumo num Estado-Membro, contidos nos depósitos dos veículos automóveis e destinados a serem consumidos como carburantes por esses veículos, estariam isentos de imposto noutro Estado-Membro a fim de não entravar a livre circulação das pessoas e dos bens e de não dar origem a duplas tributações. Assim, a Diretiva 94/74/CE aditou à Diretiva 92/81/CEE o artigo 8.º A, o qual veio estabelecer a não sujeição dos óleos minerais contidos nos depósitos normais dos veículos automóveis, precisando igualmente o que se devia entender por reservatórios normais.

Tendo a Diretiva 92/81/CEE sido revogada pela Diretiva 2003/96/CE, o artigo 8.º A foi substituído, em termos bastante similares pelo artigo 24.º desta. Com efeito, quanto a esta matéria, estabelece o artigo 24.º, n.º 1 da Diretiva 2003/96/CE que os produtos já introduzidos no consumo num Estado-Membro e que estejam contidos nos reservatórios normais dos veículos automóveis e se destinem a ser utilizados como carburante por esses mesmos veículos não estão sujeitos a tributação noutro Estado-Membro. Idêntica regra se aplica aos produtos que se encontrem em contentores especiais e se destinem a utilização durante o transporte para funcionamento dos sistemas associados a esses contentores.

Estas regras constituem uma exceção à regra geral contida atualmente no artigo 33.º da Diretiva 2008/118/CE²⁷⁴, segundo a qual os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo que tenham já sido introduzidos no consumo num Estado-Membro detidos para fins comerciais noutro Estado-Membro a fim de aí serem entregues ou utilizados, ficam sujeitos ao imposto especial de consumo, tornando-se este imposto exigível nesse outro Estado-Membro. Trata-se de um reflexo das regras gerais de funcionamento dos impostos especiais de consumo, as quais foram definidas em torno do princípio de tributação no destino, para aproximar a exigibilidade de imposto do momento e local do consumo. Ora sem a exceção prevista no artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE, a obrigação de declarar a cada passagem de fronteira interna a quantidade de carburante contida nos reservatórios do veículo e a necessidade de pedir em seguida no Estado-Membro de aquisição do produto, o reembolso, para evitar a dupla tributação, constituiriam um importante obstáculo às trocas no mercado interno e à livre circulação²⁷⁵.

Como podemos constatar, o legislador comunitário é algo impreciso nos conceitos utilizados, pois se no considerando décimo nono da Diretiva 94/74/CE encontrávamos enunciada a conveniência de prever uma isenção, o articulado das diretivas coloca a questão como uma situação de não incidência, ao referir que os produtos não se encontram sujeitos a tributação. Com efeito, a norma do artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE constitui uma norma negativa de incidência, afastando a tributação destes produtos. O legislador nacional, mais uma vez, como no caso dos produtos utilizados em fins distintos de carburante ou combustível, optou por incluir esta situação entre o elenco de isenções de ISP, especificando no entanto, que não é necessário o seu reconhecimento prévio. E também como nesse caso, estamos aqui perante uma norma de carácter estrutural da tributação dos produtos sujeitos a ISP, pelo que consideramos não revelar a mesma as características próprias de um verdadeiro benefício fiscal em sentido material.

A questão do efeito direto desta regra, ou mais propriamente, da sua antecessora contida no artigo 8.ºA da Diretiva 92/81/CEE, foi objeto de apreciação por parte dos juízes do Tribunal de Justiça, no âmbito do processo C-292/02. No Acórdão emitido,

²⁷⁴ E anteriormente no artigo 7.º da Diretiva 92/12/CEE.

²⁷⁵ Veja-se neste sentido o acórdão do TJUE emitido no âmbito do Processo C-152/13. Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-152/13 [Em linha]. [Consult. 23-04-2015]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1459872029780&uri=CELEX:62013CJ0152>

consideraram estes que o artigo 8.ºA continha uma obrigação clara, precisa e incondicional que impunha aos Estados-Membros uma proibição de sujeitar a impostos especiais de consumo certos óleos minerais introduzidos no consumo noutro Estado-Membro, pelo que tal proibição podia ser invocada pelos particulares perante o juiz nacional²⁷⁶.

As principais dificuldades de interpretação da norma contida no artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE prendem-se sobretudo com a definição de reservatórios normais. A diretiva procura desde logo esclarecer esta questão, apresentando uma definição de «reservatórios normais» como aqueles que foram fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os veículos de tipo idêntico e que permitem a utilização direta do carburante tanto para a tração do veículo, como para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou outros equipamentos durante o transporte (artigo 24.º, n.º 2, primeiro §). Idêntica regra encontra-se definida para os reservatórios de combustível existentes em contentores (artigo 24.º, n.º 2, segundo §). No processo C-152/13²⁷⁷, e a propósito de várias questões prejudiciais que lhe foram colocadas, o Tribunal de Justiça pronunciou-se exatamente sobre esta matéria, defendendo uma interpretação extensiva do preceito do artigo 24.º.

De facto, a questão que o órgão jurisdicional de reenvio pretendia ver esclarecida era a de saber se um reservatório utilizado exclusivamente para a tração do veículo, mas instalado posteriormente à construção deste por pessoa distinta do construtor, caberia no conceito de «reservatório normal» tal como definido no artigo 24.º. Tendo em conta a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, segundo a qual, para interpretar uma disposição do direito da União, deve atender-se não só aos seus termos, mas também ao seu contexto e objetivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra, considerou aquele que o artigo 24.º deveria ser objeto de interpretação extensiva. Com efeito, face ao objetivo deste artigo que é o de impedir entraves na livre circulação de pessoas e bens e não dar origem a duplas tributações, o Tribunal de Justiça considerou, e bem, que o mesmo não pode ser interpretado no sentido que exclui do conceito de «reservatórios normais» aqueles que foram fixados com carácter permanente para fornecimento direto de carburante, por pessoa diferente do construtor. Para o Tribunal,

²⁷⁶ Acórdão do TJUE emitido no âmbito do Processo C-292/02. Tribunal de Justiça da União Europeia, Processo n.º C-292/02 [Em linha]. [Consult. 10-02-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?qid=1459957790297&uri=CELEX:62002CJ0292>

²⁷⁷ Já identificado em nota anterior.

relevante não é saber quem fixou o reservatório, mas se o mesmo serve para o abastecimento direto da tração do veículo, ou funcionamento dos sistemas de refrigeração, ou outros durante o transporte.

Deste modo, não deve o intérprete deixar que ter em consideração aquela decisão do Tribunal de Justiça ao procurar aplicar ao caso concreto o n.º 5 do artigo 89.º do CIEC, o qual acolheu praticamente *ipsis verbis* a definição constante da diretiva comunitária.

Antes da revogação da Diretiva 92/81/CEE pela Diretiva 2003/96/CE, outra questão prejudicial foi também colocada ao Tribunal de Justiça no âmbito desta matéria, na qual se pretendia saber que tipo de veículos automóveis poderiam ser considerados abrangidos pelo então artigo 8.º A. Uma vez que o artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE não trouxe inovações nesta matéria, a decisão do Tribunal de Justiça no já referido Processo C-292/02, mantém-se plenamente atual e pertinente. Encontrava-se assim em debate a questão de saber se no conceito de veículo automóvel utilitário²⁷⁸ se poderiam considerar incluídas máquinas agrícolas que utilizassem como carburante num Estado-Membro óleos minerais adquiridos noutro Estado-Membro. No caso concreto, o carburante em questão havia sido utilizado por máquinas agrícolas não apenas para a sua deslocação para outro Estado-Membro, mas também para a execução de trabalhos agrícolas nesse outro Estado-Membro.

Quanto a este aspeto, mais uma vez, o Tribunal teve em atenção a proteção da liberdade de circulação de pessoas e bens e a preocupação de evitar dupla tributação, pelo que concluiu que a regra de não tributação dos carburantes prevista no artigo 8.º A, seria aplicável quando o carburante fosse utilizado para propulsão de um veículo automóvel para sua introdução noutro Estado-Membro, mas também para outros fins, como trabalhos agrícolas realizados nesse outro Estado-Membro.

²⁷⁸ Atualmente o artigo 24.º da Diretiva 2003/96/CE utiliza a expressão «veículos automóveis comerciais», no entanto a alteração não apresenta significado. Na versão francesa das Diretivas 92/81/CEE e 2003/96/CE surge a mesma expressão «*véhicules automobiles utilitaires*», o mesmo sucedendo com a versão inglesa «*commercial motors vehicles*».

Parte III - Conclusões

A tributação do consumo constitui, como vimos, uma das mais antigas formas de tributação. Se os motivos relacionados com a sua proliferação se encontram diretamente relacionados com a relativa facilidade na obtenção de receita, também é certo que esta tributação se encontra atualmente justificada por razões extrafiscais. De facto tem sido nítido o propósito de influenciar as escolhas dos consumidores ao fazer incidir tributos sobre produtos que se apresentam como nocivos, seja pelas suas consequências a nível da saúde pública ou do ambiente. Assim, nesta área tem plena aplicação o princípio da equivalência, segundo o qual onde operam os custos sociais, deve existir tributação.

Na União Europeia, os impostos especiais de consumo foram objeto de harmonização, o que se traduziu, após um relativamente difícil processo negocial, na publicação de diretivas que contêm as regras comuns nesta matéria. No que ao ISP diz respeito, a harmonização implicou entre outras, a clara identificação dos produtos sujeitos ao imposto, a criação de taxas mínimas a aplicar e a previsão de uma multiplicidade de isenções, taxas reduzidas ou níveis de tributação reduzidos. Da leitura das diretivas, nomeadamente da Diretiva 2003/96/CE ressalta o facto de o legislador comunitário não ter colocado especial precisão na utilização destes conceitos. Contudo, em qualquer caso, é possível identificar desde logo dois grandes grupos de isenções: aquelas que os Estados-Membros devem obrigatoriamente implementar e aquelas que são apresentadas como opcionais ou facultativas, já que a sua transposição é deixada ao critério do legislador nacional.

O CIEC, como codificação que é, contém o repositório das isenções comuns aos vários impostos especiais de consumo e as isenções próprias de cada imposto. O ISP apresenta uma longa lista de isenções, que consta maioritariamente do seu artigo 89.º, mas são ainda de importância nesta matéria os artigos 90.º e 93.º.

Como vimos, as isenções apresentam-se como normas excecionais que restringem o alcance das normas de tributação, no todo ou em parte, servindo diversas políticas ou objetivos. Ou seja, para que se verifique uma isenção tributária é indispensável que ocorra uma situação de incidência, da qual a isenção tem o efeito de afastar a pessoa ou facto. Para além disso, ficou claro que nesta matéria, será sempre necessário ter em conta o EBF que estabelece no seu artigo 2.º, n.º 1 que se consideram benefícios fiscais as medidas de carácter excecional instituídas para tutela de interesses

públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Compete assim ao intérprete indagar, perante cada isenção de ISP, se a mesma apresenta as características próprias de um benefício fiscal no sentido técnico-jurídico contido naquela norma, ou antes se constitui um desagravamento fiscal em sentido lato, onde se incluem os desagravamentos inerentes ao modelo da tributação-regra.

Após percorrermos as diversas isenções de ISP contidas na Parte Especial do CIEC, verificamos que existem duas situações que não se enquadram no conceito técnico-jurídico de benefício fiscal tal como previsto no EBF. Com efeito, a isenção para os produtos utilizados em usos distintos de carburante ou combustível e a isenção automática concedida aos produtos contidos nos reservatórios dos veículos automóveis provenientes de outro Estado-Membro surgem como normas estruturais ao próprio modelo de tributação dos impostos especiais de consumo. Quer pela sistemática própria dos impostos especiais de consumo, quer pelo que resulta do texto da Diretiva 2003/96/CE, verificámos que o normativo legal apresenta tais situações como sendo de não incidência, assim afastando a tributação nesses casos. Porém, o legislador nacional incluiu-as entre as demais isenções de ISP, concedendo-lhes equivalente enquadramento quer no próprio CIEC, quer na restante legislação, como a Portaria n.º 117-A/2008. Contudo, como refere Nuno Sá Gomes, há desagravamentos fiscais que sendo qualificados legalmente como isenções não correspondem a verdadeiros benefícios fiscais, não devendo o intérprete obediência a tal qualificação e não lhes devendo aplicar os princípios próprios destes.

Relativamente ao princípio da equivalência, a nossa análise global revela que o mesmo não serviu de princípio orientador do legislador (comunitário ou nacional) ao consagrar as diversas isenções de ISP. Como vimos apenas no que se refere à isenção prevista para os produtos utilizados em fins diferentes de carburante ou combustível se verifica a ausência de externalidades negativas, sendo o único caso previsto no artigo 89.º do CIEC em que os produtos não são utilizados nos seus fins típicos. Já quanto aos biocombustíveis, sendo certo que os mesmos têm a vantagem de constituir fontes de energia provenientes de origens renováveis, existem dúvidas que as suas emissões sejam carbono-neutras, ou seja, que o dióxido de carbono libertado na sua combustão equivaleria ao capturado pela fotossíntese das plantas que estão na sua origem. Assim, verifica-se que embora em diferente medida, na generalidade das situações previstas

como beneficiando de isenção ocorre a produção de externalidades negativas, através da emissão de dióxido de carbono para a atmosfera, responsável pelo efeito de estufa.

Tal constatação leva-nos a concluir que foi a ponderação de outros valores, princípios ou objetivos extrafiscais, considerados pelo legislador como apresentando uma relevância superior à própria tributação, que determinou a previsão das isenções de ISP, sendo certo porém, que o legislador nacional tinha a sua tarefa amplamente delineada em função das normas previstas nas diretivas europeias.

Assim, diretamente relacionadas com a promoção do direito ao ambiente, de uma política ambiental e de uma política fiscal que compatibilize o desenvolvimento com a proteção do ambiente e qualidade de vida (alíneas a), c) e h) do artigo 66.º da CRP), encontramos as isenções concedidas aos produtos consumidos na produção de eletricidade, na cogeração, pelas instalações sujeitas ao CELE ou que tenham celebrado um ARCE e ainda a isenção prevista pelos biocombustíveis produzidos por PPD, assim como a taxa reduzida prevista para os produtos consumidos no aquecimento. Por seu lado, consideramos que representam a concretização de uma política de promoção do bem-estar social (artigo 81.º, alínea a) da CRP), de incremento do investimento nacional (artigo 81.º, alínea c) da CRP), de promoção da coesão económica e nacional de todo o território (artigo 81.º, alínea d) da CRP), as isenções respeitantes aos produtos consumidos na navegação aérea, marítima e interior, assim como nas atividades de fabrico, ensaio e manutenção com estas relacionadas e na dragagem de portos e vias navegáveis. Em idêntica situação encontram-se também as isenções previstas para os produtos consumidos pelos transportes de mercadorias e passageiros por via férrea, nos transportes públicos de passageiros e pelos agregados familiares economicamente vulneráveis. No caso particular das taxas reduzidas de imposto previstas para os equipamentos agrícolas e alguns tipos específicos de motores, para além das já referidas, outras normas, nomeadamente as relacionadas com a promoção dos objetivos da política agrícola (artigo 93.º da CRP) e da política industrial (artigo 100.º da CRP) terão de ser tidas em consideração.

Em suma, diremos que, para além das isenções obrigatórias, o legislador nacional acolheu a grande maioria das isenções facultativas previstas na Diretiva 2003/96/CE. Por transpor ficaram sobretudo as situações designadas por «taxas diferenciadas» (acima dos níveis mínimos), como por exemplo as que se referem à utilização por pessoas deficientes ou ambulâncias. Das isenções consagradas na legislação nacional

podemos afirmar que a maioria corresponde à definição de benefício fiscal. Porém, ainda assim, cabe-nos questionar em que medida tal situação, uma vez que se prolongue indefinidamente no tempo, através da constante renovação das autorizações emitidas, não estará a contrariar a natureza excecional do benefício. A verdade é que no âmbito do ISP, as isenções previstas não se destinam a vigorar na ordem jurídica por um período delimitado de tempo, podendo o beneficiário manter o seu direito, desde que se verifiquem os pressupostos da isenção. Se considerarmos que é a duração de um benefício fiscal que define a sua natureza ou a pertença ao campo da tributação-regra²⁷⁹, então teremos necessariamente que concluir que, no que às isenções de ISP consagradas no CIEC diz respeito, estaremos fora do âmbito dos benefícios fiscais, pois que a Diretiva 2003/96/CE e o CIEC nenhuma duração fixaram para a sua aplicação.

²⁷⁹ *Reavaliação dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 198, Centro de Estudos Fiscais, DGCI, Ministério das Finanças, Almedina, setembro 2005, p. 80, do Grupo de Trabalho criado para Reavaliação dos Benefícios Fiscais.

Bibliografia

- Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Código dos Impostos Especiais de Consumo, Anotado e Atualizado*, 3ª Edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- Afonso, António Brigas, *Novas Tendências da Fiscalidade na Área dos Impostos Especiais de Consumo*, Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, nº4, Ano V, 2012
- Afonso, António Brigas, *Noções Gerais sobre Impostos Especiais de Consumo*, Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, volume 3, Coimbra: Coimbra Editora, 2006.
- Afonso, António Brigas, *Notas Sobre o Código dos Impostos Especiais de Consumo*, Ciência e Técnica Fiscal, nº 402, 2001, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças.
- Afonso, A. Brigas e Caneira, Álvaro, *Impostos Especiais de Consumo (Legislação Atualizada e Anotada)*; Lisboa, 1996.
- Afonso, A. Brigas e Fernandes, Manuel T., *Novo Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos (I.S.P.)*, Revista Alfândega n.º 22/23, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas.
- Afonso, A. Brigas, *Produtos Petrolíferos, Circulação Intracomunitária e Regime Fiscal*, Revista Alfândega n.º 38, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas.
- Archive of European Integration, University of Pittsburgh, Rapport du Comité Fiscal et Financier (1962), [Em linha]. [Consult. 14-10-2015]. Disponível em: <http://aei.pitt.edu/33686/1/A220.pdf>
- Autoridade Tributária e Aduaneira, *Manual dos Impostos Especiais de Consumo*, [Em linha]. [Consult. 19-09-2015]. Disponível em: <http://www.dgaiec.min-financas.pt/NR/ronlyres/887DB1B7-49B4-44D2-B9D1-2686BD8DF616/0/Manual IEC.pdf>
- Berlin, Dominique, *Droit fiscal communautaire*, Paris: Presses Universitaires de France, 1988.
- Borges, José Souto Maior, *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3ª edição, São Paulo: Malheiros Editores, 2001.
- Bouvier, Michel, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Paris:L.G.D.J., 1996.
- Caneira, Álvaro e Fernandes, Manuel, *Código dos Impostos Especiais Sobre o Consumo, Anotações, Comentários e Jurisprudência*, Coimbra: Coimbra Editora, 2000.
- Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, Primera Edición, Madrid: Civitas, 1997.

Cordeiro, António Menezes, *Introdução ao Direito dos Transportes*, Revista da Ordem dos Advogados, Ano 68, Vol. I, [Em linha]. [Consult. 10-03-2016]. Disponível em: http://www.oa.pt/Conteudos/Artigos/detalhe_artigo.aspx?idc=1&idsc=71981&ida=72384

Cnossen, Sijbren, *Excise Systems, A Global Study of the Selective Taxation of Goods and Services*, Baltimore: The Johns Hopkins University Press, 1977.

Cnossen, Sijbren, *Theory and Practice of Excise Taxation*, Oxford: Oxford University Press, 2005.

Fernandes, Manuel T. e Monteiro, Ismael, *As Isenções no Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos*, Revista Alfândega n.º 24/25, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas.

Garcia Anoveros, Jaime (et. Alia.), *Manual Del Sistema Tributario Español*, Octava Edición, Madrid: Civitas, 2000.

Gaspar, Lúcia, *O Prazo de Validade dos Benefícios Fiscais*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 431, Julho>Dezembro 2013, Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, Autoridade Tributária e Aduaneira.

Gomes, Nuno Sá, *Teoria Geral dos Benefícios Fiscais*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal (165), Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Ministério das Finanças, Lisboa, 1991.

Gomes, Nuno Sá, *Manual de Direito Fiscal, Volume I*, Lisboa: Editora Rei dos Livros, 1995.

Jatzke, Harald, *Production, holding and movement of excise goods under duty suspension within the European Union*, World Customs Journal, Volume 6, Number 2, September 2012 [Em linha]. [Consult. 28-04-2015]. Disponível em: <http://www.worldcustomsjournal.org/index.php?resource=28>

Juan Y Penalosa, Jose Luis; Diaz Monasterio, Felix de Luis, *Consideraciones Sobre La Teoria De Las Exenciones Fiscales*, XI Semana de Estudios de Derecho Tributario, Tomo I, Fundacion para la Promocion de los Estudios Financieros, Madrid [Em linha]. [Consult. 06-01-2016]. Disponível em: <http://www.fundef.org/S11.htm>

Keen, Michael e Stand, Jon, *Indirect Taxes on International Aviation*, International Monetary Fund, IMF Working Paper [Em linha]. [Consult. 09-02-2016]. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06124.pdf>

Martin-Crespo, Maria, *La Interpretacion Del Derecho Nacional De Conformidad Con Las Directivas*, Revista Xuridica Galega [Em linha]. [Consult. 12-05-2015]. Disponível em: www.rexurga.es/pdf/COL005.pdf.

Martin Queralt, Juan; Lozano Serrano, Carmelo; Poveda Blanco, Francisco, *Derecho Tributario*, Pamplona: Editorial Aranzadi, 1996.

Martins, Deolinda, *ISP: Passado e Futuro*, Revista Alfândega, nº 20, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas.

Martins, Guilherme Waldemar d'Oliveira, *Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Coimbra: Edições Almedina, 2006.

Medeiros, Eduardo Raposo de, *O Direito Aduaneiro, Sua Vertente Internacional*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1985. O livro não indica ISBN.

Morais, Rui Duarte, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2012.

Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 7ª Edição, Coimbra: Almedina, 2012.

Nunez de La Torre, Pablo, *Estudio Juridico De Las Exenciones Fiscales En El Derecho Tributario Español*, XI Semana de Estudios de Derecho Tributario, Tomo I, Fundacion para la Promocion de los Estudios Financieros, Madrid [Em linha]. [Consult. 06-01-2016]. Disponível em: <http://www.fundef.org/S11.htm>

OECD (2014), *Consumption Taxes Trends 2014*, OCDE Publishing, p.14 [Em linha]. [Consult. 29-10-2015]. Disponível em: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page16.

OECD, *Glossary of Statistical Terms – Excise Duties Definition*. (Em linha). (Consult. 29-10-2015). Disponível em: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=882>.

Oliva, Rui, *O Novo Regime Fiscal dos Produtos Sujeitos a Impostos Especiais de Consumo*, Revista Fisco, número 48/49, Novembro/Dezembro 1992.

Oliva, Rui, *Impostos Especiais de Consumo e Regime Fiscal das Bebidas Alcoólicas*, Lisboa: Rei dos Livros, 1996.

Pache, Eckhard, *The possibility of introducing a kerosene tax on domestic flights in Germany*, Umweltbundesamt [Em linha]. [Consult. 10-11-2015]. Disponível em: <http://www.umweltbundesamt.de/sites/default/files/medien/publikation/long/2905.pdf>

Pitta e Cunha, Paulo, *O Regime Fiscal dos Produtos Petrolíferos em Portugal*, Ciência e Técnica Fiscal nº 380, Outubro-Dezembro 1995, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças.

Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu nos termos do nº 6 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE do Conselho, respeitante às isenções ou reduções motivadas por considerações específicas relacionadas com políticas prosseguidas, como previsto no n.º 4 do artigo 8.º da Diretiva 92/81/CEE [Em linha]. [Consult. 14-02-2016]. Disponível em: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:51996DC0549&from=PT>

Relatório do Orçamento de Estado para 2011 [Em linha]. [Consult. 14-03-2016]. Disponível em: <http://www.dgo.pt/politicaorcamental/OrcamentodeEstado/2014/Proposta%20do%20Or%C3%A7amento/Documentos%20do%20OE/Rel-2014.pdf>

Soares Martinez, *Direito Fiscal*, 7ª Edição Revista e Atualizada, Coimbra: Livraria Almedina, 1995.

Sousa, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, anotado*, 3ª edição, Lisboa: Rei dos Livros, 2002.

Torrão, João António Valente, *Código Dos Impostos Especiais De Consumo E Respetivo Regime Sancionatório. Anotado e Comentado*, Edimarta, 2005.

Torrão, João António Valente, *Código de Procedimento e de Processo Tributário, Anotado e Comentado*, Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2005

Vasques, Sérgio, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra: Livraria Almedina, 2001.

Vasques, Sérgio, *A Tributação da Eletricidade: Técnica e Direito Comparado*, Ciência e Técnica Fiscal n.º 404, Outubro-Dezembro 2001, Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças.

Vasques, Sérgio e Pereira, Tânia Carvalhais, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra: Edições Almedina, 2016.

Vieira, Maria Paula Mello, *Harmonização Fiscal do Imposto Especial sobre o Consumo dos Produtos Petrolíferos (Uma Visão Problemática das Isenções)*, Revista Alfândega n.º 38, Lisboa: Direção-Geral das Alfândegas.

Xavier de Basto, José Guilherme, *A Tributação do Consumo e a Sua Coordenação Internacional*, Ciência Técnica e Fiscal n.º 361, 1991; Boletim da Direção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa: Ministério das Finanças.